



VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA  
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

Konfrontace oceňování a odpisování majetku dle českých a mezinárodních předpisů  
Confrontation of Asset Valuation and Depreciation According to Czech and  
International Regulations

Student: Silvie Stříbná  
Vedoucí bakalářské práce: prof. Ing. Viola Šebestíková, CSc.

Ostrava 2016

VŠB - Technická univerzita Ostrava  
Ekonomická fakulta  
Katedra účetnictví

## Zadání bakalářské práce

Student:

**Silvie Stríbná**

Studijní program:

B6208 Ekonomika a management

Studijní obor:

6202R049 Účetnictví a daně

Téma:

Konfrontace oceňování a odpisování majetku dle českých a  
mezinárodních předpisů  
Confrontation of Asset Valuation and Depreciation According to Czech  
and International Regulations

Jazyk vypracování:

čeština

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
2. Teoretická východiska oceňování a odpisování majetku
3. Analýza a srovnání obou účetních systémů ve vybraných oblastech
4. Praktická aplikace, zhodnocení, doporučení
5. Závěr

Seznam použité literatury

Seznam zkratk

Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce

Seznam příloh

Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

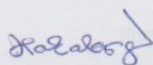
- JÍLEK, Josef a Jitka SVOBODOVÁ. *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2013*. 3. vyd. Praha: Grada Publishing, 2013. 448 s. ISBN 978-80-247-4255-7.
- PASEKOVÁ, Marie a Jiří STROUHAL. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) v praktických aplikacích*. Zlín: Univerzita Tomáše Bati, 2012. 206 s. ISBN 978-80-7454-151-3.
- STROUHAL, Jiří. *Oceňování v účetnictví*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2013. 417 s. ISBN 978-80-7478-366-1.

Formální náležitosti a rozsah bakalářské práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

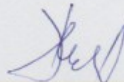
Vedoucí bakalářské práce: **prof. Ing. Viola Šebestíková, CSc.**

Datum zadání: 20.11.2015

Datum odevzdání: 06.05.2016



Ing. Jana Hakalová, Ph.D.  
vedoucí katedry



prof. Dr. Ing. Dana Dluhošová  
děkanka fakulty

Prohlašuji, že jsem celou práci, kromě příloh, vypracovala samostatně.

V Ostravě dne 6.5.2016

Silvie Stříbná

Silvie Stříbná

## OBSAH

1	ÚVOD .....	5
2	Teoretická východiska oceňování a odpisování majetku.....	7
2.1	Vymezení a druhy dlouhodobého hmotného majetku .....	7
2.1.1	Charakteristika dlouhodobého majetku .....	7
2.1.2	Oceňování majetku dle českých předpisů .....	9
2.1.3	Odpisování majetku dle českých předpisů .....	11
2.1.4	Opravné položky .....	17
2.1.5	Zveřejnění účetní závěrky .....	17
2.1.6	Vyřazení majetku.....	18
2.2	Vymezení hmotného majetku dle mezinárodních účetních předpisů .....	18
2.2.1	Charakteristika hmotného majetku .....	19
2.2.2	Oceňování hmotných aktiv .....	20
2.2.3	Odpisování majetku dle IAS 16 .....	24
2.2.4	Snížení hodnoty aktiv (opravné položky).....	26
2.2.5	Zveřejňování .....	26
2.2.6	Odúčtování majetku.....	27
3	Analýza a srovnání obou účetních přístupů .....	29
3.1	Obecné srovnání .....	29
3.2	Srovnání majetku dle oblastí .....	30
3.2.1	Vymezení hmotného majetku .....	30
3.2.2	Pořízení hmotného majetku .....	31
3.2.3	Oceňování hmotného majetku .....	31
3.2.4	Odpisování hmotného majetku.....	33
3.2.5	Vyřazení hmotného majetku.....	34
3.2.6	Porovnání rozdílu dle ČÚP a IFRS .....	34
4	Praktická aplikace, zhodnocení, doporučení.....	36
4.1	Oceňování a odpisování dle ČÚP a dle IFRS .....	36

4.2	Zhodnocení příkladů .....	49
5	Závěr .....	51
	Seznam použité literatury .....	53
	Seznam zkratek .....	54
	Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce	
	Seznam příloh	
	Přílohy	

# 1 ÚVOD

Bakalářská práce je zaměřena na téma Konfrontace oceňování a odpisování majetku dle českých a mezinárodních předpisů. Aby mohla společnost provozovat hospodářskou činnost a dosahovat svých cílů, je nezbytné, aby byl ve společnosti majetek. Téma majetku je komplexní problematikou, které se v literatuře tak v zákonech a předpisech jednotlivých zemí, resp. mezinárodních standardech věnuje značná pozornost. Podmínkou spolehlivého účetnictví každé společnosti je správné oceňování majetku, tak korektnost jeho odpisování. Způsoby oceňování a odpisování majetku se v mnohých aspektech liší v případě, že postupujeme buď podle Českých účetních předpisů nebo mezinárodních účetních standardů.

Cílem této bakalářské práce je na jedné straně teoretické porovnání metod oceňování a odpisování dle českých účetních předpisů a mezinárodních účetních standardů (IFRS) a na straně druhé aplikování těchto metod na praktickém příkladě a následné zhodnocení výsledků obou případů.

Teoretická část této bakalářské práce je zaměřena na vymezení dlouhodobého hmotného majetku, způsoby oceňování a odpisování majetku dle českých předpisů. Nejprve je vysvětlen pojem oceňování, a možné postupy ocenění. Podrobně rozebírám účetní odpisování majetku a metody odpisování, které jsou časové, výkonové a komponentní a dále se zmíním, který odpis je nejlepší použít v dané situaci. Okrajově se věnuji i odpisování daňovém, kde si přiblížím způsoby výpočtu a krátce definuji metody daňového odpisování. Následně se v této kapitole popisují oceňování a odpisování majetku dle mezinárodních účetních standardů. Začínám stručnou charakteristikou majetku, dále definuji oceňování a druhy ocenění, které mohou být uskutečněny v okamžiku zaúčtování případně po zaúčtování. Poté si rozeberu odpisování, což zahrnuje jeho metody, které se dělí na časové a výkonové. Na závěr této kapitoly definuji pojmy, jako jsou zveřejnění, vyřazení majetku a krátce se zmíním o znehodnocení majetku, z toho důvodu, že se v této práci zabývám IAS 16, a znehodnocení má svůj mezinárodní standard IAS 36.

Mou další kapitolou je analýza a srovnání obou účetních systémů ve vybraných oblastech. Zaměřím se na hlavní rozdíly v oblasti vymezení dlouhodobého hmotného majetku, pořízení, oceňování, odpisování a vyřazení majetku. V rámci zmíněných oblastí jsou porovnané přístupy platné podle českých účetních předpisů a mezinárodních účetních standardů, a současně jsou popsány jejich výhody a nevýhody. Na konci této kapitoly je



uvedeno stručné shrnutí základních rozdílů mezi ČÚP a IFRS, které je vypracováno do přehledné tabulky.

Předmětem čtvrté kapitoly je praktická část bakalářské práce, teda aplikování konkrétních příkladů na oceňování a odpisování majetku dle českých účetních předpisů a mezinárodních účetních standardů. V každém podniku se začíná oceněním majetku a poté odpisováním, tak i v této práci budu postupováno tímto způsobem. Nejprve bude majetek oceněn a následně bude odpisován různými způsoby. Rozdílné způsoby odpisování (rovnoměrný odpis, zrychlený odpis vypočtený způsobem SYD a komponentní odpis) jsou uvedeny na jednotlivých praktických příkladech. Následně jsou výsledky získané použitím rozdílných způsobů odpisování tak uplatněním rozdílné metodiky podle ČÚP a IFRS porovnány, co je současně taky graficky znázorněné. V závěru kapitoly jsou rozdíly mezi jednotlivými metodami stručně shrnuté a popsány.

Závěr této bakalářské práce bude obsahovat vyhodnocení rozdílu, které vyplynou z praktické části týkající se oceňování a odpisování dlouhodobého hmotného majetku podle českých účetních předpisů a dle mezinárodních účetních standardů.

## **2 Teoretická východiska oceňování a odpisování majetku**

V této kapitole budou vysvětleny pojmy oceňování a odpisování majetku dle Českých účetních předpisů a mezinárodních účetních standardů. Obsahem kapitoly je taktéž popis druhů oceňování a odpisování dlouhodobého hmotného majetku (dále DHM).

### **2.1 Vymezení a druhy dlouhodobého hmotného majetku**

Začátek této kapitoly je věnován oceňování a odpisování majetku dle Českých účetních předpisů. Zde bude teoreticky vysvětlen pojem oceňování a druhy ocenění majetku. Dále se kapitola věnuje účetním odpisům včetně způsobů výpočtů jednotlivých druhů účetních odpisů a vzorců na jejich výpočet.

#### **2.1.1 Charakteristika dlouhodobého majetku**

Dlouhodobý majetek se dělí na:

- Dlouhodobý hmotný majetek
- Dlouhodobý nehmotný majetek
- Dlouhodobý finanční majetek

Dále se v této bakalářské práci budu zabývat dlouhodobým hmotným majetkem. Majetek nehmotný a finanční nebude do mé práce již zahrnut.

Dlouhodobý hmotný majetek obvykle bývá pořízen za účelem dlouhodobého držení, tzn. má fyzickou podobu a doba používání je delší než 1 rok. Tento majetek je nejméně likvidní a bývá v rozvaze nazýván jako stálá aktiva. Během životnosti DHM dochází k fyzickému či morálnímu opotřebení a toto opotřebení účetní jednotky vyjadřují pomocí odpisů. Pojmy fyzické a morální opotřebení si rozebereme později v kapitole 2.1.3. Ve směrné účtové osnově<sup>1</sup> bývá DHM zařazen do nulté účtové třídy – 0 – Dlouhodobý majetek. Dle zákona o daních z příjmů §26 musí být vstupní cena vyšší než 40 000 Kč u hmotného majetku (pro porovnání u nehmotného majetku dle §32a je minimální vstupní cena 60 000 Kč).

Mezi dlouhodobý majetek řadíme pozemky, budovy, stroje a zařízení, výpočetní techniku či dopravní prostředky. Tyto položky jsou dlouhodobě využívány pro podnikání (např. ve výrobě, při poskytování služeb, atd.). DHM lze členit dle povahy na majetek movitý (např. PC, automobil) a na majetek nemovitý (např. pozemky, stavby, budovy).

---

<sup>1</sup> Směrnou účtovou osnovu lze nalézt v příloze č. 1.

Majetek se dělí z účetního hlediska a daňového hlediska. Tomuto členění se budu dále věnovat v následujícím textu.

### **Účetní pojetí dlouhodobého hmotného majetku**

Dlouhodobý majetek z hlediska účetního je upravován dle těchto právních norem:

- zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví v platném znění,
- vyhláška č. 500/2002 Sb.,
- České účetní standardy podnikatele.

DHM dle českého účetního standardu (dále jen ČÚS) se dělí na:

- a) pozemky,
- b) stavby,
- c) samostatné hmotné movité věci a soubory hmotných movitých věcí,
- d) pěstitelské celky trvalých porostů,
- e) dospělá zvířata a jejich skupiny,
- f) jiný dlouhodobý hmotný majetek,
- g) nedokončený dlouhodobý hmotný majetek,
- h) oceňovací rozdíl k nabytému majetku (zákon ČÚP 013).

DHM se rozděluje na majetek odpisovaný a neodpisovaný. Vzhledem na toto členění se DHM účtuje v účtové skupině 02 – Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný a 03 – Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný. Mezi neodpisovaný majetek patří pozemky a umělecká díla.

### **Daňové pojetí dlouhodobého hmotného majetku**

Hmotný majetek jako samostatný pojem je vymezen v zákoně o daních z příjmů (dále jen ZDP) v §26 odst. 2 a 3.

Zákon o daních z příjmů pod pojmem hmotný majetek rozumí:

- a) samostatné movité věci, popřípadě soubory movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením, jejichž vstupní cena (§29) je vyšší než 40 000 Kč a mají provozně-technické funkce delší než jeden rok,
- b) budovy, domy a jednotky nezahrnující pozemek,
- c) stavby, s výjimkou
  1. provozních důlních děl,

2. drobných staveb na pozemcích určených k plnění funkcí lesa, sloužících k zajišťování provozu lesních školek nebo k provozování myslivosti, pokud jejich zastavěná plocha nepřesahuje 30m<sup>2</sup> a na výšku 5m,
  3. oplocení sloužícího k zajišťování lesní výroby a myslivosti, které je drobnou stavbou.
- d) pěstitelské celky trvalých porostů s dobou plodnosti delší než tři roky vymezené v odstavci 9,
  - e) dospělá zvířata a jejich skupiny, jejichž vstupní cena (§29) je vyšší než 40 000 Kč,
  - g) jiný majetek vymezený v § 26 odst. 3 ZDP.

### **2.1.2 Oceňování majetku dle českých předpisů**

Odpisovat hodnotu majetku lze pouze do té výše, do které je majetek oceněný a proto je velmi důležité majetek správně ohodnotit. Oceňováním majetku se zabývá zákon o účetnictví a to konkrétně čtvrtá část, která je zaměřena na způsoby oceňování majetku v § 24 - § 28. Dle §24 odstavce 2 zákona o účetnictví dochází při oceňování majetku k těmto okamžikům:

1. K okamžiku uskutečnění účetního případu, zpravidla při pořizování majetku. Nejčastěji bývá tento způsob při nabytí nebo vzniku majetku, a při přírůstků a úbytku majetku a závazků.
2. K okamžiku sestavování účetních výkazů, tedy ke dni účetní závěrky. Toto oceňování se používá u vybraných druhů aktiv a závazků, které jsou oceněny reálnou hodnotou. (bussines.center.cz)

Rozlišujeme oceňování dlouhodobého hmotného majetku při nabytí a k rozvahovému dni. ČÚS oceňuje majetek při nabytí, a to podle způsobu jakým byl pořízen, tzn., že může být oceněn pořizovací cenou, reprodukční pořizovací cenou nebo vlastními náklady. Tyto způsoby budou dále rozebrány podrobněji.

#### **1. Pořizovací cena**

Pořizovací cena souvisí přímo s pořízením majetku od dodavatele i s vedlejšími náklady, které jsou součástí pořízení majetku. Pořízený DHM zaúčtujeme na příslušný účet účtové skupiny 04, což je účet 042 – Pořízení dlouhodobého hmotného majetku. Zde je zaúčtována

pořizovací cena společně s případnými vedlejšími náklady, jako je dopravné, montáž a instalace, ale také clo při dovozu ze zahraničí.

Součástí pořizovací ceny majetku nesmí být tyto položky:

- kursové rozdíly,
- opravy a údržba,
- úroky z prodlení a smluvní pokuty,
- výdaj na školení pracovníků,
- nájemné za stavební pozemek, kde se koná výstavba.

Tyto položky nejsou součástí pořizovací ceny majetku, proto se tyto náklady účtují rovnou na příslušné nákladové účty, kde mohou ovlivnit základ daně. „Dle ČÚP se do ocenění však nezahrnují náklady na demontáž, výdaje na odstranění majetku a náklady na obnovení původních podmínek.“ (PricewaterhouseCoopers, 2009, str. 46)

V oceňování pořizovací cenou je důležité dbát na to, aby majetek byl správně zařazen do nákladů, které jsou spojeny s pořízením a jsou součástí ocenění dlouhodobého majetku. Položky, které lze či nelze zařadit do dané pořizovací ceny, nalezneme v § 47 vyhlášky č. 500/2002 Sb. Tento paragraf zahrnuje zejména způsob pořízení, který je stanoven v §6 odst. 8 a cenu, která je stanovena v §7 odst. 11, za jakou byl majetek pořízen včetně nákladů. Dále uvedu pár příkladů položek, které jsou stanovené ve vyhlášce a zahrnuté do součástí ocenění DHM.

„Přípravu a zabezpečení pořizovaného majetku, zejména odměny za poradenské služby a zprostředkování, správní poplatky, platby za poskytnuté záruky a otevření akreditiv, expertízy, patentové rešerše a předprojektové přípravné práce“ (Vyhláška 500/2002 § 47 odst. 1 písm. a)

## 2. Reprodukční pořizovací cena (Dále RPC)

Je to částka, za kterou byl majetek pořízen v době, kdy se o něm začíná účtovat. RPC je částka, kterou stanoví buď účetní jednotka sama, nebo majetek ocení soudní znalec. Majetek, který se oceňuje RPC už byl pořízen dříve, ale účetní jednotka o něm účtuje teprve nyní. RPC se oceňují i vklady DHM a DNM. Výjimka nastává, pokud vklad majetku je oceněn dle zakladatelské listiny, případně společenské smlouvy. RPC můžeme oceňovat takový majetek, který byl například darován, získaný jako vklad od jiné osoby či přeřazen z osobního vlastnictví, příp. jde o bezplatné nabytí nebo nově zjištěný majetek.

### 3. Vlastní náklady

Ocenění vlastními náklady nastává, pokud majetek je vyrobený ve vlastní režii. Pokud byl majetek vyráběn delší dobu než 1 rok, tak splňuje podmínku pro dlouhodobý majetek. Do ocenění vlastními náklady jsou připočítány přímé i nepřímé náklady úzce související s vytvořením DHM, tzv. provozní režii. Do nepřímých nákladů je také možné připočíst náklady správní povahy.

K rozvahovému dni bývá dlouhodobý hmotný majetek oceňován na bázi historických nákladů, které jsou sníženy o kumulovanou výši odpisů a o kumulovanou výši vytvořených opravných položek. Pořizovací cena, reprodukční pořizovací cena a vlastní náklady lze považovat za historické náklady.

#### 2.1.3 Odpisování majetku dle českých předpisů

Nejprve je nejdůležitější si vysvětlit pojem odpis. „Odpis je částka, která vyjadřuje opotřebení majetku (morální nebo fyzické) za určité období. Protože odpis představuje snížení ekonomického prospěchu (ve formě poklesu aktiv), jedná se o náklad.“ (Rubáková 2014, str.74) Výsledek hospodaření firmy není ovlivněn pouze v době pořízení majetku, ale po celou dobu použitelnosti majetku. Díky metodě odpisování se pořizovací cena rozdělí jako náklad na více období. Odpisování končí, pokud byl majetek prodán případně zlikvidován. U odepisování majetku je velmi důležité si správně určit, jaký majetek lze či nelze odepisovat.

Dlouhodobý majetek dělíme do dvou skupin:

- odpisovaný majetek,
- neodpisovaný majetek.

Odpisovaný majetek, je takový dlouhodobý hmotný majetek, který odpisujeme v době jeho používání. Tento majetek nalezneme v účtové třídě 0, ve skupině 02 – Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný. Do skupiny odpisovaný majetek lze zařadit například stavby, budovy a hmotné movité věci a jejich soubory, které jsou používány déle než 1 rok. Podrobnější informace k odpisovanému majetku nalezneme v §14 vyhlášky č. 410/2009. Dlouhodobý majetek nelze odpisovat víc, než je jeho výše ocenění stanovena v účetnictví.

Mezi neodpisovaný majetek lze zařadit majetek, který se neopotřebovává, ale časem dochází ke zvýšení jeho hodnoty. § 56 odst. 11 vyhlášky č. 500 vymezuje majetek, který se neodepisuje:

- a) pozemky,
- b) umělecká díla, která nejsou součástí stavby, sbírky, movité kulturní památky, předměty kulturní hodnoty a obdobné hmotné movité věci stanovené zvláštními právními předpisy,
- c) nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek a technické zhodnocení, pokud není uvedeno do stavu způsobilého k užívání,
- d) najatý či obdobně užívaný dlouhodobý majetek nebo nehmotný majetek, není-li zákonem nebo touto vyhláškou stanoveno jinak,

Při pořizování majetku je důležité brát v úvahu faktory ovlivňující životnost aktiva. Tyto faktory jsou:

- fyzické opotřebení,
- morální či technická zastaralost.

Fyzické opotřebení majetku nastává z důvodu používání majetku, což znamená, že může docházet ke snižování výkonnosti, ale také k opotřebování materiálu. To, že se dlouhodobý majetek nepoužívá, ještě neznamená, že nedochází k jeho fyzickému opotřebení, právě naopak. I v tomto případě dochází k opotřebení, například ke korozi materiálu, špatné údržbě apod. K morálnímu opotřebení dochází z důvodů ze zastaralých technologií příčinou technologických pokroků a modernizací. V tomto případě majetek zastarává, a tak ztrácí hodnotu. (Ing. Bulla, [www.ucetnikavarna.cz](http://www.ucetnikavarna.cz))

Daný majetek odepisuje účetní jednotka jen v takové výši částky, kterou byl oceněn v účetnictví. V České Republice používáme 2 typy odpisů, což jsou účetní a daňové. Daňové odpisy nejsou náplní této bakalářské práce, proto se o těchto odpisech zmíním pouze v poznámce poté, co budou vysvětleny podrobně účetní odpisy.

### **Účetní odpisy dle českých předpisů**

Účetní odpisy se řídí dle účetních předpisů, které jsou stanovené v § 1 odst. 2 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Tyto odpisy mají rozhodující význam pro výsledek hospodaření účetní jednotky. Jsou nákladem v podniku. Účetní odpisy jsou zaokrouhlovány na celé koruny nahoru.

Účetní odpisy odpovídají skutečnému opotřebení majetku v průběhu času používání. Účetní jednotka odepisuje majetek z jeho pořizovací ceny až do její plné výše, což znamená, že odepisuje tak dlouho, dokud není jeho pořizovací cena zcela odepsána. Jak bylo uvedeno

v předcházejícím textu, opotřebení dlouhodobého majetku může být fyzické nebo morální. Způsob účetních odpisů je plně v rukou dané účetní jednotky.

Účetní jednotky jsou povinny připravit odpisový plán, podle kterého se bude provádět odpisování majetku v době jeho používání. Změnu odpisového plánu může účetní jednotka provést pouze na začátku účetního období, ne však v průběhu. Účetní odpisy nelze v době odepisování přerušit, jelikož majetek snižuje hodnotu, i když není zrovna používán, dochází k morálnímu opotřebení majetku. Majetek se začíná odepisovat následující měsíc, co byl zařazen do užívání. Nejčastěji bývají odpisy počítány a účtovány každý měsíc. Odpisy se účtují na nákladový účet 551 – odpisy hmotného a nehmotného majetku na straně MD a na stranu D na účet 08 – oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku. Součtem opravěk zjišťujeme hodnotu uskutečněných odpisů.

Pokud je celkový součet odpisů roven vstupní ceně, odpisování v daném okamžiku končí. Jestliže nastane, že zůstatková cena se nerovná nule, je účetní jednotka nucena proúčtovat způsob likvidace majetku.

Zůstatkovou cenu účetní jednotky zaúčtují na daný nákladový účet. Ty mohou být následující:

- 491 – účet individuálního podnikatele – při převodu z osobního vlastnictví u fyzické osoby
- 541 – zůstatková cena prodaného dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku- na tento účet se účtuje, pokud nastane prodej DHM a částka bude vypočtena jako pořizovací cena majetku mínus oprávky
- 543 – dary – tento účet se použije v případě darování majetku
- 549 – manka a škody z provozní činnosti – zde se účtují např. manka nad normu, škody způsobené živelnou pohromou, atd.
- 551 – odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku – tento účet se použije v době, kdy je majetek zcela odepsán

Jestliže je zůstatková cena nulová, majetek vyřadíme účtováním na MD příslušného účtu opravěk účtové skupiny 08 a na straně D použijeme účet skupiny 02.



**Poznámka:**

Historicky se účetní odpisy většinou podřizují, až na případy auditu, daňovým odpisům. Neodpovídají věcnému a poctivému obrazu.

**Metody výpočtu účetních odpisů:**

1. Metoda časová – Majetek se odepisuje dle doby používání. Tuto dobu musíme odhadnout. Odpisy časové se počítají s přesností na měsíce. Dále si tuto metodu vysvětlíme podrobněji.
2. Metoda výkonová – Odpisy výkonové se odvíjí od množství výkonu. Metoda bude podrobněji rozebrána v později.
3. Metoda komponentního odpisování – tuto metodu lze použít jen na stavby, byty a nebytové prostory a samostatné movité věci a soubory movitých věcí. Tento způsob odpisování se řídí dle §56a vyhlášky č. 500/2002. Tomuto způsobu odpisování se budeme věnovat poté, co si vysvětlíme metodu časovou a výkonovou.

**Metoda časová**

Při uplatňování této metody dochází k odpisování majetku především v závislosti na délce jeho používání (Sedláček, 2004)

Existují tři základní varianty účetního odpisování:

- a) rovnoměrné účetní odpisy

Tento způsob odpisů lze doporučit u majetku, u kterého dochází k jeho opotřebovávání rovnoměrně po celou dobu užívání. V případě, že se účetní jednotka rozhodne používat rovnoměrný způsob účetních odpisů, je odpisovaná částka v každém roce stejná a stejná výše vstupní ceny daného majetku je přenesena do účetních nákladů. Případně pokud je majetek pořízen v průběhu účetního období, tak účetní jednotka je nucena spočítat danou část odpisu, která se týká daného účetním období.

$$O = \frac{VC}{t} \quad (1)$$

Kde: O = odpis, VC = vstupní cena majetku, z níž bude odpisováno, t = doba odpisování.(Valouch 2010)

- b) zrychlené (degresivní) účetní odpisy

Tento druh odpisů lze doporučit především u takového majetku, který se nejvíce opotřebovává a ztrácí svou hodnotu hlavně v prvních letech odpisování (např. výpočetní technika). Při použití zrychlených účetních odpisů se v každém roce odepisuje čím dál nižší hodnota majetku, což znamená, že vždy v předchozím roce je odpisová částka vyšší. Nejvíce odepisujeme v prvním roce a nejnižší odpis je v posledním roce.

$$O = \frac{2 \cdot VC \cdot (t+1-i)}{t \cdot (t+1)} \quad (2)$$

Kde: O = odpis, VC = vstupní cena, t = doba odpisování, i = rok odpisování. (Valouch 2010)

c) zpomalené (progresivní) účetní odpisy

Zpomalené účetní odpisy je vhodné použít v situaci, kdy je zřejmé, že v prvních letech užívání bude opotřebení majetku nejmenší kdežto s největší ztrátou jeho hodnoty se počítá na konci jeho životnosti. Z toho vyplývá, že při uplatnění zpomalených účetních odpisů se odpis majetku bude v každém dalším roce zvyšovat oproti roku předchozímu.

$$O = \frac{2 \cdot VC \cdot i}{t \cdot (t+1)} \quad (3)$$

VC = vstupní cena, t = doba odpisování, i = rok odpisování. (Valouch 2010)

### **Metoda výkonová**

Metodu výkonovou je vhodné použít hlavně u majetku, u kterého je míra opotřebení majetku závislá míře jeho skutečného využití. Tímto majetkem mohou být například výrobní stroje. Při uplatnění metody výkonové jde v první řadě o výpočet odpisového koeficientu (např. kvantita produkce, využití počtu hodin atd.), s jehož pomocí je v závislosti na míře využití majetku odepsána jeho hodnota. (Valouch, 2010)

$$\text{Odpisový koeficient} = \frac{VC}{PKVDV} \quad (4)$$

VC = vstupní cena, PKVDV = počet kusů výrobků deklarovaných výrobcem

### **Metoda komponentního odpisování**

Účetní jednotky mohou uplatnit tzv. komponentní odpisování. Touto metodou se zabývá vyhláška č. 500/2002 Sb. Tato metoda je také uplatňována Mezinárodními účetními standardy (IFRS). Metoda komponentního odpisování dle IFRS bude rozebrána v kapitole

2.4.3 - odpisování dle mezinárodních předpisů. Hlavní odlišnost v porovnání s metodou časovou a výkonovou je v tom, že zde se hmotný majetek rozděluje na části, které se liší dobou použitelnosti. Tato metoda je dle ČÚP pro účetní jednotky vždy dobrovolná. Pokud účetní jednotka nemá zájem tuto metodu odpisování využít, tak nemusí, není to povinnost. Metodu komponentního odpisování by neměly zvláště používat menší firmy, jelikož berou účetnictví jako nutnost a nedoceňují potenciál, díky kterému jím může prospět.

Metoda komponentního odpisování se týká pouze hmotného majetku, kterým jsou:

- stavby,
- byty a nebytové prostory,
- samostatné movité věci se soubory movitých věcí.

V metodě komponentního odpisování si účetní jednotka vybere typ majetku, kde aplikuje tuto metodu. Určí průběh používání, a jakým způsobem bude komponent určen včetně jeho ocenění. Pokud byla tato metoda odpisování vybrána, musí účetní jednotka doložit všechny skutečnosti účetním záznamem. Jak uvádí vyhláška č. 500/2002 Sb., odstavec 3. „komponenta se odpisuje v průběhu používání samostatně od ostatních komponent a od zbylé části majetku nebo souboru majetku podle odstavce 1.“

#### **Poznámka:**

#### **Daňové odpisy**

Daňovými odpisy se v mé práci zabývám pouze okrajově z toho důvodů, že dle IFRS tento způsob není možný a má práce je zaměřena na účetní odpisování dle ČÚP a IFRS. Daňové odpisy se řídí dle § 26 Sb., o daních z příjmů. Odpis je část vstupní ceny majetku, kterou můžeme uplatnit jako daňově uznatelnou v daném roce. Odepisujeme každý majetek, který máme v evidenci k poslednímu dni v daném roce. Tyto odpisy neuplatňujeme do účetních nákladů, pouze je zohledňujeme při výpočtu základu daně z příjmů.

Majetek odepisujeme dle vhodné odpisové skupiny, do které příslušný majetek zařadíme. Majetek rozdělíme dle přílohy k zákonu o daních z příjmů do příslušné odpisové skupiny 1-6. Zde zjistíme, jak dlouho majetek budeme odepisovat. Např. osobní automobil: 2 odpisová skupina a odpis bude trvat 5 let

Daňové odpisy rozlišujeme:

- a) rovnoměrné odpisy

K odpisovým skupinám v rovnoměrných odpisech jsou přiřazeny maximální odpisové sazby (viz § 31 odst. 1 ZDP).

b) zrychlené odpisy

K těmto odpisům jsou přiřazeny koeficienty podle odpisové skupiny (viz § 32 odst. 1 ZDP)

#### **2.1.4 Opravné položky**

Opravné položky by se měly používat v souladu s účetní zásadou opatrnosti. Podnik by měl dle zásady opatrnosti zobrazovat i možná hrozící rizika či případné ztráty, které ještě nenastaly. Opravné položky bývají používány ve spojení s přechodným snížením hodnoty majetku. Hodnota bývá zjišťována z výsledků inventarizace.

Tato hodnota se zapisuje v aktivech do sloupce „korekce“. Účetní jednotka má povinnost popsat v příloze k účetní závěrce způsob tvorby opravných položek, a odkázat se na vnitřní účetní směrnici. Jestliže nastane trvalé snížení hodnoty majetku, např. odpisy hmotného majetku, opravné položky není možné použít.

Opravné položky mají vždy přidělenou účtovou skupinu ve směrné účtové osnově. V případě DM to je skupina 09. V této práci se zabývám dlouhodobým hmotným majetkem, k tomu náleží příslušný účet 092 – opravná položka k dlouhodobému hmotnému majetku.

#### **2.1.5 Zveřejnění účetní závěrky**

Účetní závěrku sestavují účetní jednotky podle zákona o účetnictví. Tato závěrka je sestavena z účetních výkazů, ze kterých vyplývá, jak podnik hospodaří. Účetní závěrku tvoří rozvaha (balance), výkaz zisku a ztráty, příloha (v příloze jsou uvedené informace, které doplňují a vysvětlují části obsažené v rozvaze a výkazu zisku a ztrát).

Účetní závěrku s výroční zprávou musí dle zákona o účetnictví povinně zveřejnit právnické osoby, organizační složky státu či fyzické osoby, které jsou zapsány v OR. Účetní jednotky zveřejní účetní závěrku a výroční zprávu po ověření auditorem, který ji uloží do sbírky listin obchodního rejstříku a jsou schváleny příslušným orgánem. Pokud jsou splněny obě podmínky, účetní závěrka a výroční zpráva musí být zveřejněny do 30 dní, nejpozději do konce následujícího účetního období, i kdyby nebyly tyto účetní záznamy schváleny uvedeným způsobem. Do sbírky listin včetně rozvahy, výkazu zisku a ztráty, přílohy dále patří výroční zpráva, auditorská zpráva a návrh na rozdělení zisku případné vypořádání ztráty pokud není uvedena v účetní závěrce. (Účetnictví podnikatelských subjektů II.)

### 2.1.6 Vyřazení majetku

Majetek jestliže je odepsaný tzn., oprávky jsou ve stejné cenové výši jako pořizovací cena, může být vyřazen z evidence těmito způsoby: Likvidace v důsledku opotřebení, likvidace v důsledku škody, prodej DHM, dar, převedení do osobního vlastnictví, nepeněžitý vklad do obchodní společnosti či družstva.

Vyřazení dlouhodobého hmotného majetku se zaúčtuje v pořizovací ceně tímto způsobem:

Strana MD

- skupina 08 – Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku (účty 081 – 089)

Strana D

- skupina 02 – Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný (účty 021 – 029),
- skupina 03 – Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný (účty 031, 032)

Zůstatková cena DHM odpisovaného se účtuje tímto způsobem:

Strana MD

- např. tyto účty účtových skupin:
  - 54 – Jiné provozní náklady (z důvodu prodeje, mamka a škody – účet 541)
  - 55 – Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky v provozní oblasti (pokud nastane likvidace majetku – 551)
  - 49 – Individuální podnikatel (pokud nastane převod z podnikání do osobního užívání – 491)

Strana D

08 – Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku.

## 2.2 Vymezení hmotného majetku dle mezinárodních účetních předpisů

V rámci účetního systému IAS/IFRS se dlouhodobým hmotným majetkem zabývá celá řada standardů. Jde o tyto standardy:

- IAS 16 – pozemky, budovy a zařízení
- IAS 17 – leasingy
- IAS 40 – investice do nemovitostí

- IAS 41 – biologická aktiva
- IFRS 5 – dlouhodobá aktiva držená k prodeji

V této kapitole a v celé mé bakalářské práci bude podrobně rozebraný pouze standard IAS 16 – pozemky, budovy a zařízení. Z důvodu úplnosti jsem na tomto místě práce chtěla uvést všechny standardy, které se zabývají dlouhodobým hmotným majetkem.

Daný majetek je podle IAS/ IFRS upravován principy:

- ocenění,
- zúčtování,
- vykazání,
- zveřejnění. (Hinke, 2013, str. 35)

### **2.2.1 Charakteristika hmotného majetku**

Podle IFRS je dlouhodobý hmotný majetek takový majetek, který je držen jednotkou pro využívání ve výrobě nebo dodávání zboží či služeb, a pro účely pronájmu jiným subjektům a pro administrativní účely, kde se předpokládá, že hmotná aktiva budou používána déle než jedno období. S pozemky, budovami a zařízením se bude účtovat stejně jako s aktivy pokud je patrné, že útvar obdrží z položky ekonomický užitek a položku je možné spolehlivě ocenit jejími pořizovacími náklady.

Do standardu IAS 16 mohou být také zahrnuty významné náhradní díly. Obvykle majetek, který je používán k opravě budov a zařízení, je veden jako zásoba materiálu, kterým se zabývá standard IAS 2 – Zásoby. Zachycuje se jako spotřeba materiálu a ovlivňuje náklady běžného účetního období. Jestliže položky náhradních dílů a přídavných zařízení zahrneme do standardu IAS 16, tak účetní jednotka předpokládá, že náhradní díly budou používány déle jak jedno účetní období. (Bohušová 2008)

IAS 16 zahrnuje pozemky, budovy a zařízení avšak se zde vyskytují výjimky, které jsou z IAS 16 vyjmuty z důvodu, že nejsou využívány v běžné činnosti, případně se jedná o majetek, který je držený za účelem prodeje. Tyto specifické případy mají svůj standard. Mohou to být tyto položky:

- biologická aktiva, pokud se používají k zemědělské činnosti. Tyto činnosti se vztahují ke standardu IAS 41 – Zemědělství,

- průzkum a těžba nerostů, ropy, zemního plynu a dalších neobnovitelných zdrojů, které spadají do standardu IFRS 6 – Průzkum a hodnocení nerostných zdrojů,
- dlouhodobý majetek pořízený finančním leasingem, je upraven v IAS 17 – Leasing,
- investice do nemovitosti, která je pořízena a držena z důvodu zhodnocení či pronajmutí majetku. Tento způsob je upravován standardem IAS 40 – Investice do nemovitostí
- pozemky, budovy a zařízení, které jsou pořízené a držené za účelem prodeje, ale patří mezi zásoby je upraven standardem IAS 2 – Zásoby,
- pozemky, budovy a zařízení, které jsou držené z důvodu dalšího prodeje. Tímto se zabývá standard IFRS 5 – Dlouhodobá aktiva držena k prodeji a ukončované činnosti. (Dvořáková 2014)

### ***Charakteristika základních pojmů***

Ještě předtím, než přejdeme k problematice oceňování a odpisování DHM podle IFRS, je důležité si definovat základní pojmy:

*Účetní hodnota* – je hodnota, která je vykazována v rozvaze. Tato hodnota je snižena o oprávkou a kumulované ztráty ze nížení hodnoty.

*Odepsatelná částka* – je celková cena pořízení, od které je odečtena zbytková hodnota aktiva.

*Zbytková hodnota* – je to předpokládaná hodnota, kterou získá účetní jednotka z vyřazení aktiva a která je snižena o odhadované náklady související s vyřazením.

*Doba použitelnosti* – je doba, kdy se očekává, že účetní jednotka bude aktivum používat nebo předpokládané množství výrobků nebo podobných jednotek, které účetní jednotka může z aktiva obdržet.

*Zpětně získatelná částka* – jde o hodnotu z prodejní ceny sniženu o náklady na prodej a hodnotu k užívání aktiva

### **2.2.2 Oceňování hmotných aktiv**

Tato kapitola obsahuje možnosti oceňování dlouhodobého hmotného majetku. Oceňování majetku jsou obsaženy v Koncepčním rámci a jsou definovány na základě oceňovací báze pro sestavení účetní závěrky lze provést několika způsoby, a to jsou:

historická nebo běžná cena, realizovatelná, současná nebo reálná hodnota. Nejčastěji používanou bázi jsou historické ceny, ačkoliv dle koncepčního rámce není preferována žádná z uvedených oceňovacích základů, pouze konstatuje.

### **Historická hodnota (historical cost)**

Tento druh ocenění vychází z prvotních nákladů vynaložených na pořízení majetku, či bezúplatného nabytí majetku z odhadované částky, která byla potřeba vynaložit na získání v době pořízení. Závazky jsou oceňovány v hodnotě, která je očekávána na vynaložení při úhradě závazků.

### **Běžná cena (current cost)**

Běžná cena je hodnota, kterou je potřeba zaplatit, jestliže by stejný či podobný majetek byl pořízen k datu ocenění. Tuto cenu lze také označit jako reprodukční, případně cenu obnovy. Běžná cena odráží odhadovanou hodnotu oceňovaného majetku z pozice společnosti – kupující, hodlající aktivum znovu pořídit. Závazky jsou oceněny v nediskontované hodnotě peněz, kterou by bylo nutné utratit k vypořádání závazku k datu ocenění.

### **Realizovatelná hodnota (realisable value)**

Pokud se použije ocenění realizovatelnou hodnotou, tak majetek je oceněn v peněžní hodnotě, jakou je možné získat běžným způsobem prodeje. Jestliže realizovatelná hodnota je snižena o odhadnutou výši přímých nákladů, které jsou spojené s prodejem, dosáhneme čisté realizovatelné hodnoty.

### **Současná hodnota (present value)**

Současná hodnota je používána v případě ocenění aktiv a dluhů. Současná hodnota budoucího čistého peněžního příjmu, je vyvolána budoucím prodejem nebo použitím. Při ocenění dluhů je tato hodnota budoucího čistého peněžního výdaje, při kterém je očekáváno, že bude vynaloženo pro vypořádání dluhu při běžném podnikání.

### **Reálná hodnota (fair value)**

Pokud se obchoduje s majetkem, který je oceněn reálnou hodnotou na aktivním a likvidním trhu, je tato hodnota tržní cenou.<sup>2</sup>

---

<sup>2</sup> Tržní hodnota je taková hodnota, která je uvedena na tuzemském či zahraničním trhu nebo na jiném veřejném trhu. Účetní jednotka používá takovou tržní hodnotu, která je daná k okamžiku ocenění ne později, a je nejvíce blízká se okamžiku ocenění.



Tyto oceňovací báze můžeme rozdělit do třech skupin. Do první skupiny jsou zahrnuty historické náklady, jelikož tato skupina vychází z minulosti, a prezentují to v té době, kdy došlo k transakci. Druhá skupina je zaměřena na současný stav trhu. Zde je zařazena běžná cena, realizovatelná hodnota, a reálná hodnota. Třetí skupina vychází z odhadu budoucí situace na trhu a očekávaných tržních podmínek. Do této skupiny patří současná hodnota.

Ocenění hmotných aktiv se dělí podle toho, kdy ocenění nastane a to na ocenění v době pořízení a ocenění v průběhu držení aktiva. Tyto pojmy si rozebereme podrobněji.

### ***Ocenění v době pořízení***

Pozemky, budovy a zařízení se oceňuje v pořizovacích nákladech. Jedná se o částku, za kterou byla položka pořízená, a která může být zvýšená o vedlejší náklady spojované s pořízením, či snížena o možné obchodní slevy. Pořizovací náklady mohou zahrnovat kupní cenu s dovozním clem a daní, veškeré náklady spojené s dopravou aktiva na místo předem určené a uvedení aktiva do provozu. Do pořizovací ceny mohou být zahrnuty odhadnuté náklady na demontáž aktiva a uvedení místa kde je majetek umístěn do původního stavu. Jestliže vznikla tato povinnost jednotce při pořízení majetku, či je to důsledek používání během dané doby k jiným účelům, než je výroba zásob během daného období. (Jílek, Svobodová, 2012)

Do pořizovací ceny není zahrnuto například:

- náklady na zavedení nového produktu či služby, ani náklady na reklamu nebo propagaci,
- náklady na rozjetí provozu, a další předvýrobní náklady,
- náklady na administrativu a další všeobecné režijní náklady.

### ***Ocenění v průběhu držení aktiva***

Účetní jednotka si vybere jedno ze dvou účetních pravidel, které musí dodržovat pro celou třídu pozemků, budov a zařízení.

Účetní pravidla jsou:

- a) Model ocenění pořizovacími náklady
- b) Přeceňovací model (Svobodová 2012, str. 109)

### **Model ocenění pořizovacími náklady (Cost model)**

Pozemky, budovy a zařízení se účtují v pořizovací ceně. Cena je snížena o kumulované odpisy a kumulované ztráty ze znehodnocení. Tento model je nejčastěji využíván z důvodu jeho jednoduché aplikace.

### **Přeceňovací model (Revaluation model)**

Pozemky, budovy a zařízení se účtují v reálné ceně k datu přecenění a po snížení následných oprávek a kumulovaných ztrát ze snížení hodnoty. Kvalifikovaný znalec určí reálnou hodnotu pozemků a budov, která je často zjištěna podle tržní ceny a ta se odvíjí na základě odhadu. U strojů a zařízení je reálnou hodnotou jejich tržní cena, která je určena odhadem.

Počet přeceňování na pozemcích, budovách a zařízení je závislé na změně reálné hodnoty. Nové přecenění je důležité provést v době, pokud se reálná hodnota aktiva velice liší od účetní hodnoty. Pokud některé položky pozemků, budov a zařízení procházejí velkými změnami v reálné hodnotě, je nutné provést každoročně přecenění, ale když jsou změny jejich reálné hodnoty minimální, stačí provést přecenění jednou za tři až pět let.

Hodnota aktiv se může buď snižovat, nebo zvyšovat. Pokud se hodnota aktiva zvyšuje, tak se zachycuje ve prospěch Fondu z přecenění, kde je jeho součástí vlastní kapitál. Jestliže ale nastane snížení přecenění, potom je toto snížení zachycené ve výsledovce jako náklad.

Jestliže je určitá položka přeceněná, musí se přecenit celá třída, do které dané aktivum patří. Oceňovací model (historické náklady či reálná hodnota) musí být pro všechny třídy stejný. Dané třídy se seskupují podle položek stejné povahy, které jsou užívány ke své činnosti.

Možnosti jednotlivých tříd mohou být stanoveny například takto:

- pozemky,
- pozemky a budovy,
- stroje,
- lodě,
- letadla,
- motorové dopravní prostředky,
- nábytek a inventář,
- kancelářské zařízení.(Jílek, Svobodová 2012, str.110)

### 2.2.3 Odpisování majetku dle IAS 16

Aktivum se začne odpisovat v době, kdy je připraveno pro používání, odpisování se končí vyřazením či prodejem aktiva. Majetek se odpisuje po celou dobu použitelnosti, tedy i v době, kdy není používán. O pozemcích a budovách se účtuje samostatně, i kdyby byly pořízeny společně. Budovy jsou omezené dobou používání, a tak jsou odepsatelné. Pozemky, až na výjimky jako jsou například lomy či skládky odpadů, jsou neomezeny dobou použitelnosti, a proto nejsou odepisovány. Pokud je dlouhodobý majetek pořízený v průběhu účetního období, znamená to, že společnost má možnost volby účetní politiky. Podnik si sám vybere metodu, podle které bude chtít majetek odepisovat, ale také si zvolí, od jakého data začne účtovat odpisy. Metody odpisů se dělí na časové a výkonové.

#### Metoda časová

- Lineární metoda – tato metoda má konstantní odpis po celou dobu použitelnosti. Zde se předpokládá, že odpis bude rovnoměrně rozložený po celou dobu životnosti.

$$\text{odpis} = \frac{\text{pořizovací cena} - \text{zbytková hodnota}}{\text{doba odhadované životnosti aktiva}} \quad (6)$$

- Zrychlené odpisy – u zrychlených odpisů je odpisová sazba neměnná a odepsaná částka je snižující. V metodě zrychlených odpisů se mohou použít metoda zmenšujícího základu nebo SYD (Sum of Year's Digits)

- Metoda zmenšujícího základu

Odpisová sazba je konstantní a odpis je klesající. „výpočet je založen na výpočtu základního procenta a jeho vynásobením mírou zrychlení. Na rozdíl od jiných metod se u metody zmenšujícího základu neodčítá od odpisové základny zbytková hodnota aktiva.“ (Hinke 2013, str.40) Pokud podnik používá tuto metodu, zjistí že snižování odpisů je velmi prudké. Proto se používá tzv. metoda DDB – Double-declining Balance Method, která používá lineární sazbu dvojnásobku. (Bohušová 2008)

$$\text{rovnoměrná sazba} = 2 * \frac{1}{\text{doba životnosti majetku}} \quad (7)$$

$$\text{odpis} = 2 * \text{rovnoměrná sazba} * \text{účetní hodnota na začátku roku}$$

- Metoda sumace čísel (SYD - Sum of Year's Digits)

„metoda SYD (Sum of the Year's Digits) je založena na konstantní odepsatelné částce, výpočet je založen na sumě čísel reprezentujících za sebou jdoucí roky použitelnosti

aktiva.“(Hinke 2013, str. 41)

(8)

SYD odpis = (náklady na pořízení – zbytková hodnota aktiva) \* aplikovatelný podíl

Výpočet aplikovatelného podílu

$$= \frac{\text{Počet let odhadované životnosti zbývajících od začátku roku}}{\text{SYD}}$$

$$\text{SYD} = \frac{n * (n + 1)}{2}$$

n – doba odhadované životnosti majetku

### **Metoda výkonová**

Tato metoda závisí na množství výkonu nebo očekávaném užití. Tento způsob odpisů je vhodný použít u strojů, kde lze určit očekávanou životnost množstvím vyrobených výstupů. Jeho použitelnost představuje výkon (např. ujeté km, počet vyrobených výrobků atd.) a podle konkrétního objemu je stanoven odpis za dané období.

Odpis se vypočítá takto:

(9)

$$\text{odpis} = SO * PP$$

Kde: SO = sazba odpisů, PP = počet produkce vyrobené v daném období

$$\text{sazba odpisu} = \frac{(PC - ZH)}{OMH}$$

Kde: PC= pořizovací ceny, ZH = zbytková hodnota při vyřazení, OMH=odhadnuté množství výkonu

### **Metoda komponentního odpisování**

Tento způsob odpisování nastává v situaci, kdy účetní jednotka musí rozložit aktiva na více součástí z důvodu odpisování. Rozklad nastává, pokud jednotlivé komponenty mají rozdílnou dobu použitelnosti. Pro stanovení odpisů se používá tzv. komponentní přístup, což znamená, že se dlouhodobý majetek dělí na jednotlivé složky, které se odpisují samostatně. Dle standardů se neuznávají rezervy na opravy dlouhodobého majetku. Pro přiblížení komponentního odpisování si uvedeme jako příklad budovu. Ta se může dělit na jednotlivé části podle doby použitelnosti např. okna, topení, střecha, výtah v budově a ostatní části

budovy. V případě, že odpisujeme majetek komponentním způsobem, je možné pro jednotlivé části použít odlišné metody odpisování, co obvykle závisí na jejich skutečném opotřebení.

### **Faktory ovlivňující dobu používání majetku**

Faktory, které působí na dobu použitelnosti daného majetku, mohou být fyzické či morální.

Fyzické opotřebení souvisí s kvalitou a postupem užívání aktiva, ale také ovlivně tím, jak často je využívání majetku, jeho opravami a udržováním.

Morální zastarávání majetku způsobuje očekávaný vývoj technického zlepšení, který může způsobovat, že majetek se stane neekonomickým. Tzn., že na trhu se objeví kvalitnější majetek, který může pracovat rychleji, s nižšími náklady. Další faktory mohou být takové, které omezuje zákon, například z ekologických důvodů. Dle standardu je vhodné, aby odhadovaná doba použitelnosti byla delší než plánovaná doba použitelnosti majetku.

### **Zbytková hodnota**

Zbytková hodnota je taková částka, kterou stanoví odhadnutím vedení podniku. Tato hodnota vyjadřuje, jakou částku sníženou o náklady spojené s vyřazením podnik získá v současné době, jestliže se bude aktivum nacházet ve stavu, které mu přísluší ke svému stáří a na konci doby používání. (Svobodová, 2012)

#### **2.2.4 Snížení hodnoty aktiv (opravné položky)**

Dle IAS 36 dochází ke zjišťování snížení hodnoty pozemků, budov a zařízení. Účetní jednotka stanoví k rozvahovému dni, jestli může nastat náznak, že by aktivum mohlo být znehodnoceno. Účetní jednotka musí určit zpětně získatelnou částku, jestliže se objeví náznak na znehodnocení. Pokud nastane, že rozdíl v přeceňovacích přebytků je nad limit, musí se tento rozdíl vykázat do nákladů v období, ve kterém nastal.

#### **2.2.5 Zveřejňování**

Dvořáková (2011) shrnula požadavky na zveřejnění účetní závěrky do třech základních skupin:

1. „informace z oblasti oceňování pro každou třídu dlouhodobých aktiv k používání
  - 1.1. způsoby oceňování pro určení brutto hodnoty,

- 1.2. použité metody odpisování, doba použitelnosti a odpisové sazby, brutto hodnota aktiv, opravek a opravných položek počátečních a konečných stavech,
- 1.3. analýza celkových změn za účetní období
  - přírůstky,
  - úbytky,
  - odpisy,
  - čisté kurzové rozdíly, a další.
2. informace o omezení vlastnických práv v souvislosti s dlouhodobými hmotnými aktivy
3. informace týkající se pořízování a obnovy dlouhodobých hmotných aktiv
  - 3.1. principy, podle kterých se odhadovaly náklady na obnovu pozemků, budov a zařízení,
  - 3.2. nedokončené investice,
  - 3.3. závazky vzniklé z titulu pořízení tohoto majetku“ (Dvořáková 2012, str. 112-113)

## 2.2.6 Odúčtování majetku

Účetní jednotka odúčtuje účetní hodnotu pozemků, budov a zařízení v případech:

- při vyřazení, nebo
- když se z jeho užívání nebo vyřazení neočekávají žádné budoucí ekonomické užitky (Jílek, Svobodová 2012, str.112)

Jak udává Bohušová (2008, str.132) k vyřazení pozemků, budov či zařízení může docházet z řady důvodů:

- prodej,
- zahájení finančního leasingu,
- darování.

Odúčtování majetku může nastat z důvodu prodeje či zlikvidování aktiva. Majetek nesmíme vyřadit dříve, než vyřazení bude vhodné operace uvedené v IAS 18 – Výnosy – výnosy z prodeje zboží. (Bohušová, 2008) Celkový výsledek z prodeje se musí vykázat jako gain (zisk, přínos) nebo loss (ztráta, újma), který ovlivňuje hospodářský výsledek. V době, kdy majetek vyřadíme z užívání a je určen pro prodej, je nutné ho nechat ocenit odhadem, kde

zjistíme, jaký výnos z prodeje aktiva nám to vynesete. Dále už aktivum neodepisujeme.  
(Dvořáková, 2008)

### 3 Analýza a srovnání obou účetních přístupů

Tato kapitola bakalářské práce je zaměřena na srovnání účetních přístupů v Českém účetním předpisu (ČÚP) a Mezinárodním účetním standardu (IFRS). Po obecném srovnání rozdílů mezi ČÚP a IFRS se věnuje specifikum v jednotlivých oblastech jako je definování DHM, porovnání přístupů používaných při jeho pořizování, oceňování, odpisování a vyřazení. Na konci této kapitoly se následně nachází stručný přehled srovnání probraných oblastí dle ČÚP a IFRS.

#### 3.1 Obecné srovnání

Dle ČÚP se odpisují hmotná aktiva, pokud pořizovací cena splňuje podmínku, která je stanovená účetní jednotkou, tzn., že pořizovací cena musí být vyšší než cena daná účetní jednotkou a doba používání je delší než jeden rok. Ekonomický prospěch zde není hlavním kritériem pro uznání aktiva. Pokud se postupuje podle IFRS, vychází se z obecných kritérií účtování majetku. Majetek se účtuje „*pokud budoucí ekonomické užítky plynoucí z majetku jsou pravděpodobné a pořizovací cenu majetku lze spolehlivě kvantifikovat*“. (www.pwc.com)

Pro správné zařazení majetku do dlouhodobých hmotných aktiv je v ČÚP důležité vlastnické případně jiné právo k majetku. IFRS se při zařazování majetku se zabývá hlavně ekonomickou podstatou aktiva, tzn., že účetní jednotka má schopnost kontrolovat majetek. Dle zákona o daních z příjmů, který stanovuje hranici pro zařazení dlouhodobého hmotného majetku do užívání, je tato výše stanovena na 40 000 Kč, pokud účetní jednotka nestanoví jinak. Podle IFRS není toto kritérium stanovené. Dále IFRS vyžaduje každoroční překontrolování doby použitelnosti aktiva, je-li doba shodná se skutečnou dobou životnosti. Avšak český účetní předpis toto přehodnocování nežadá. IFRS majetek uvede do užívání tehdy, pokud je majetek připraven k používání, kdežto ČÚP dbá na splňování právních předpisů, které jsou důležité pro zaražení dlouhodobého hmotného majetku (např. kolaudace).

Účetní výkazy podle českých účetních předpisů se liší od výkazů, které jsou vydány dle IFRS. V ČÚP jsou přesně dány účetní výkazy, tudíž jsou pořád stejné, avšak IFRS udává pouze ty položky, které jsou dány, že mají být obsaženy ve výkazu. Tudíž mohou mít pokaždé jiný vzhled. Tato odlišnost může vést k nesrozumitelnosti účetních výkazů pro uživatele z ostatních zemí, kteří nepoužívají výkazy definované dle ČÚP. Tyto rozdílné výkazy vedou k tomu, aby znesnadnili uživatelů správné pochopení, v jaké finanční pozici se podnik nachází.



Způsoby účtování dle ČÚP jsou podrobně zpracovány a uvádějí přesný postup účtování na konkrétních účetních případech. Vyhláška stanoví konkrétní směrnou účtovou osnovu, kterou všechny účetní jednotky jsou povinny respektovat. Opak je dle IFRS jelikož zde žádná účetní osnova není stanovena. Účtování je zpracováno v rámci jednotlivých standardů. IFRS se náklady zabývá jako celkem, nikoliv jako o účtových skupinách 50, 51 atd.

Definování dlouhodobého hmotného majetku dle českých účetních předpisů a IFRS je z velké části totožné, až na jednu výjimku – vymezení majetku pořízeného finančním leasingem v ČÚP. Dlouhodobý hmotný majetek podnik pořizuje pro účely k výrobě či dodávce zboží, k pronájmu ostatním, případně pro administrativní účely. ČÚP se leasingu nevěnuje samostatně, na rozdíl od IFRS, který ho detailně a osobitě popisuje v IAS 17 – Leasing. V Českém účetním předpisu i Mezinárodním účetním standardu je používán jak finanční tak operativní leasing. Rozdíl je v tom, že dle IFRS závazky vykazuje nájemce v rozvaze a majetek i odpisuje. V ČÚP naopak vykazuje závazky v rozvaze pronajímatel, nájemce se zavazuje splácet leasingové splátky a dodržovat smluvní podmínky.

### **3.2 Srovnání majetku dle oblastí**

Kapitola srovnání majetku dle oblastí obsahuje teoretické srovnání dlouhodobého hmotného majetku v oblastech vymezení, pořízení, oceňování, odpisování a vyřazení podle ČÚP a IFRS.

#### **3.2.1 Vymezení hmotného majetku**

a) dle Českých účetních předpisů jsou hmotným majetkem:

- pozemky,
- stavby,
- samostatné hmotné movité věci a soubory hmotných movitých věcí,
- pěstitelské celky trvalých porostů,
- dospělá zvířata a jejich skupiny,
- jiný dlouhodobý hmotný majetek,
- nedokončený dlouhodobý hmotný majetek,
- oceňovací rozdíl k nabytému majetku.

b) dle Mezinárodních účetních standardů jsou hmotný majetek

- aktiva, které splňují podmínky pro uznání hmotného aktiva podle mezinárodních účetních standardů,

- aktiva, která mají hmotnou podstatu, a přinesou ekonomický užitek,
- aktiva, u kterých se očekává, že budou používána více než jedno účetní období.

Podle Českého účetního předpisu je ve vyhlášce č. 500/2002 Sb. přesně definovaný dlouhodobý hmotný majetek, který se do této skupiny zahrnuje. Podle IFRS to není nikde přesně definované, ale má své vlastní požadavky jaký majetek musí být, aby byl zařazen do skupiny dlouhodobý hmotný majetek. Majetek je držen v podniku pro výrobu, službu, pronájem, administrativní účely, musí přinést ekonomický užitek, atd.

### **3.2.2 Pořízení hmotného majetku**

a) dle českých účetních předpisů majetek lze pořídit:

- koupí,
- ve vlastní režii,
- darováním,
- převodem z osobního vlastnictví do majetku firmy

b) dle Mezinárodních účetních standardů

- koupí,
- ve vlastní režii,
- směnou,
- prostřednictvím státní dotace.

Způsoby pořízení dlouhodobých hmotných aktiv jsou skoro srovnatelné.

V oblasti pořízení hmotného majetku je mezi ČÚP a IFRS také rozdílný způsob, jakým účetní jednotka zachází s úroky z úvěru. Dle ČÚP může účetní jednotka zvolit, zda zahrne úroky z úvěru do pořizovací ceny, případně může úroky vykázat jako náklad daného období. Kdežto účetní jednotky, které účtují podle Mezinárodních účetních standardů, musí úroky z úvěru připočítat do pořizovací ceny majetku.

### **3.2.3 Oceňování hmotného majetku**

a) dle Českých účetních předpisů lze hmotný majetek ocenit:

- pořizovací cenou,
- vlastními náklady,

- reprodukční pořizovací cenou.

b) dle Mezinárodních účetních standardů se oceňuje hmotný majetek:

- historickými náklady,
- běžnou reprodukční cenou,
- realizovatelnou hodnotou.

Pořizovací cena dle § 25, odst. 5 a) Zákona o účetnictví, je cena, za jakou byl majetek pořízen včetně nákladů na jeho pořízení. Ve vyhláškách a v českých účetních standardech jsou upřesněny, jaké náklady jsou do pořizovací ceny zahrnuty a které náklady nejsou započítány. Dle IFRS není použitý pojem pořizovací cena, ale pojem historické náklady. Tento pojem je velmi podobný s pořizovací cenou a určité standardy vymezují položky, které jsou zahrnuty do nákladů pořizovací ceny.

Mezinárodní účetní standardy do ocenění hmotného majetku započítávají k pořizovací ceně majetku náklady, které jsou nutné k pořízení a zavedení majetku do provozu, včetně nákladů na testování zda funkčnost aktiva je správná. Do ocenění majetku se započítávají náklady na instalaci a seřízení, dopravu, manipulaci, testování funkčnosti majetku, případné výpůjční náklady, které souvisí s pořízením, stavbou či výrobou aktiva. Jestliže je přijatá státní dotace na pořízený majetek, může být tato hodnota snížena od pořizovací ceny nebo samostatně vykázána. Oceňování dle českých účetních předpisů je velmi podobné oceňování dle IFRS. ČÚP do oceňování nezapočítávají výdaje na demontáž, likvidaci majetku či obnovení místa.

Ocenění majetku dle IFRS můžeme provést několika způsoby a to historickou nebo běžnou cenou, realizovatelnou, současnou nebo reálnou hodnotou. Ocenění dlouhodobého hmotného majetku podle IFRS probíhá u pozemků, budov a zařízení historickou hodnotou. Při oceňování historickou hodnotou je důležité rozlišovat jak je oceněná položka pořízená. Pořízená může být nákupem či vyrobena vlastními náklady firmy a tyto náklady je nutné zohlednit při oceňování. Ocenění dle historických nákladů podle IFRS je velmi obdobné tomu, které stanovují České účetní předpisy a jsou pořízeny vlastními náklady.

Reprodukční pořizovací cena je dle § 25, odst. 5 b) Zákona o účetnictví, cenou, za kterou je majetek účtován v době pořízení. Dle mezinárodních účetních standardů je toto ocenění pojmenováno běžnou cenou, která je velmi podobná reprodukční pořizovací ceně.

Dle mezinárodních účetních standardů je důležité rozlišovat dvě doby ocenění aktiv, tak i dle ČÚP. A to oceňování v době pořízení a v průběhu držení aktiva.

### 3.2.4 Odpisování hmotného majetku

a) dle Českých účetních předpisů dělíme odpisování na:

- daňové odpisy (nejsou obsahem této bakalářské práce)
- účetní odpisy (rovnoměrné, výkonové, zrychlené – DDB, SYD)

b) dle Mezinárodních účetních standardů dělíme odpisy na:

- časové odpisy (lineární, zrychlené)
- výkonové odpisy

V Českých účetních předpisech si účetní jednotka vybere jednu odpisovou metodu a v průběhu odpisování ji nesmí měnit, kdežto dle IFRS může účetní jednotka změnit odpisovou metodu v případě, že při kontrole životnosti majetku došlo ke změně. Proto účetní jednotka změní odpisovou metodu tak, aby nová odpisová metoda lépe zohledňovala věcnou skutečnost, jako metoda předcházející. Rozdíl mezi charakterem způsobu odpisování jsou dle ČÚP účetní metody, ale podle IFRS to jsou účetní odhady.<sup>3</sup> Mezi účetní odhady se zahrnují položky, jako jsou např. rezervy, opravné a dohadné položky, způsob a doba odpisování dlouhodobého hmotného majetku, atd.

V odpisování dle ČÚP došlo 1. ledna 2010 ke změně, kdy bylo zařazeno komponentní odpisování jako možný způsob odpisování, který není až tak častý. Do 1. ledna 2010 nebyla možnost dle českých účetních předpisů odepisovat části majetku s odlišnou dobou životnosti zvlášť. Sloučení komponent je možné pouze podle IFRS, a to tehdy pokud aktiva mají stejně dlouhou životnost a metoda odpisování je také stejná. Dle ČÚP toto sloučení není možné.

Jak již bylo zmíněno na začátku této kapitoly, IFRS zařazuje a odpisuje majetek na základě ekonomických podmínek, kdežto ČÚP na základě podmínek „fyzikálních“.

Pokud ovšem porovnáme odpisy dle ČÚP a IFRS, je možné zjistit, že IFRS se více přikládá k důležitosti stanovení doby životnosti aktiva. České účetní předpisy se tomuto okruhu věnují méně. Dle IAS 16 účetní jednotka bere v úvahu faktory, které jsou důležité pro stanovení výše odpisů. V České republice se spousta menších firem tímto vůbec nezabývá,

---

<sup>3</sup> Účetní odhad – je údaj, který je uveden v účetní závěrce, ale z důvodu nejistoty, který je běžnou součástí podnikatelského prostředí, nemůže být přesná výše stanovená. Proto se uvádí pouze v odhadu. Tento odhad se bere z nejlepších informací, které má účetní jednotka v době sestavení účetní závěrky k dispozici.

jelikož využívá tzv. daňové odpisy a vychází ze zákona o daních z příjmů. Tzn., že nevychází z doby životnosti majetku, ale vychází z daňových limitů pro stanovení odpisů. V zákoně je udána minimální doba odpisování, která nemusí být odpovídající skutečné životnosti majetku. Rozdíl v odpisech dle ČÚP a IFRS je v tom, že dle IFRS je udávána zbytková hodnota majetku, zatím co dle ČÚP je majetek odepsán zcela, tzn. do nulové hodnoty.

### 3.2.5 Vyřazení hmotného majetku

Český účetní předpis vyřazuje dlouhodobý hmotný majetek tak, že zaúčtujeme zůstatkovou cenu vyřazeného majetku na nákladový účet. Nákladový účet zvolíme podle důvodu vyřazení (např. dar, prodej DHM, převod do osobního vlastnictví, atd.). Vyřazení majetku podle IFRS se liší v tom, že pokud je majetek vyřazen, výsledek je zachycen jako zisk případně jako ztráta z vyřazeného majetku. Účetní jednotka majetek vyřazuje, pokud už neočekává v budoucnu ekonomický prospěch z majetku.

### 3.2.6 Porovnání rozdílů dle ČÚP a IFRS

Předmětem následující závěrečné části je stručné a přehledné shrnutí toho, co bylo detailně popsáno v předcházejícím textu, tzn. rozdíly mezi vymezením DHM, oceňováním, odpisováním, vyřazením znázorňuje následující tabulka č. 1.

Tab. č. 1: Shrnutí rozdílů mezi ČÚP a IFRS

Předmět	ČÚP	IFRS
<b>Definice</b>	Existuje soupis aktiv, který je klasifikován jako dlouhodobý hmotný majetek.	Je to majetek, který je držen v podniku pro výrobu, službu, pronájem, administrativní účely, atd.
<b>Účetní zachycení</b>	Doba použitelnosti je delší než 1 rok a účtuje se o majetku pokud pořizovací cena je vyšší než je stanoveno.	DHM je účtován, pokud plynou budoucí ekonomické užitky a pořizovací cenu lze určit.
<b>Zařazení do užívání</b>	Dává se zde důraz na splňování právních předpisů pro zařazení DHM.	Majetek se uvede do užívání v té době kdy je připraven k používání.
<b>Hranice zařazení DHM</b>	ZDP stanovuje výši pro zařazení do užívání – 40 000 Kč.	Tato podmínka není stanovena.
<b>Ocenění majetku</b>	Do pořizovací ceny jsou zahrnuty náklady spojené s pořízením, ale nezahrnují zde výdaje na demontáž, likvidaci majetku, a uvedení do původního stavu.	Zahrnuje náklady na pořízení, ale oproti ČÚP zahrnuje i náklady na demontáž, atd.

<b>Druhy odpisů</b>	<b>Daňové Účetní</b>	<b>Časové Výkonové</b>
<b>Komponentní odpisování</b>	Je možné, nikoli povinné. Účetní jednotka si sama stanoví, zda tuto metodu použije.	Pokud lze DHM rozdělit na jednotlivé komponenty, je nutné použít metodu komponentního odpisování.
<b>Zbytková hodnota</b>	Účetní jednotka má možnost zda zvolí vyšší zbytkové hodnoty aktiva při odpisování.	Účetní jednotka stanoví vyšší zbytkové hodnoty a podle toho se vyvíjí výše odpisů.
<b>Výdaje na uvedení do původní podoby</b>	Tyto výdaje řeší pomocí tvorby rezerv na tyto výdaje.	Náklady na demontáž, přemístění majetku, uvedení do původního stavu jsou součástí pořizovacích nákladů majetku.
<b>Opravy a údržba</b>	Opravy a údržbu účetní jednotka účtuje do nákladů a generální opravy jsou řešeny pomocí rezerv.	Opravy a údržba je vykazována do nákladů a generální opravy se vykazují v aktivech, pokud jsou komponenty.
<b>Leasing</b>	Používá se finanční i operativní leasing, a ČÚP se nevěnuje leasingu samostatně. Pronajímatel vykazuje v rozvaze a odepisuje.	Leasingem se zabývá samostatný IAS 17 – Leasing. Nájemce vykazuje majetek v rozvaze a zároveň odepisuje.
<b>Vyřazení DHM</b>	Účtuje se na nákladový účet podle důvodu vyřazení (dar, prodej, převod do osobního vlastnictví atd.)	Vyřazený majetek je zachycen jako zisk případně ztráta. Majetek je vyřazen, pokud není očekáván v budoucnu ekonomický prospěch majetku.

*Zdroj: vlastní zpracování*

## 4 Praktická aplikace, zhodnocení, doporučení

Tato část bakalářské práce je zaměřená na praktickou aplikaci oceňování a odpisování majetku na konkrétních příkladech. Na daných příkladech budou zhodnoceny rozdíly mezi českým účetním předpisem a Mezinárodním účetním standardem. V příkladech jsou používány jen roční účetní odpisy. Za každým způsobem, který je vypočtený dle ČÚP a IFRS bude uvedeno zhodnocení výsledku a následné porovnání dvou způsobů. Každý příklad začíná výpočtem podle metodiky uvedené v českém účetním předpise a pokračuje uplatněním principů podle IFRS.

### 4.1 Oceňování a odpisování dle ČÚP a dle IFRS

Na úvod by jsem chtěla stručně shrnout rozdíly v oceňování dlouhodobého hmotného majetku při pořízení dle českých účetních předpisů či mezinárodních účetních standardů.

Majetek lze ocenit dle ČÚP pořizovací cenou, reprodukční pořizovací cenou a vlastními náklady. Tyto pojmy byly rozebrány v kapitole 2.1.2 – Oceňování majetku dle ČÚP.

Podle mezinárodních účetních standardů je majetek oceňován historickou cenou, běžnou reprodukční cenou a reálnou hodnotou.

#### Ocenění majetku pořizovacími náklady

Příklad č 1.: Stroj byl při prvotním ocenění oceněn pořizovací cenou. Cena stroje byla 100 000 Kč a pořízena v tuzemsku. Podnik dále při pořízení zaplatil výdaje na:

- přepravu v částce 20 000 Kč,
- zabezpečení majetku 10 000 Kč,
- montáž + uvedení do provozu v hodnotě 20 000 Kč,
- školení zaměstnanců v částce 5 000 Kč,
- náklady na demontáž činily 10 000 Kč.

#### Ocenění majetku pořizovacími cenou dle ČÚP

Řešení příkladu: výpočet ceny:  $100\,000 + 20\,000 + 10\,000 + 20\,000 = 150\,000$  Kč.

Do nákladů pořizovacích se zahrnují veškeré náklady, které jsou spojeny s pořízením dlouhodobého hmotného majetku (montáž, clo, doprava atd.) až do doby, kdy byl majetek zařazen do užívání. V celkové částce není zahrnutý výdaj na školení zaměstnanců a „dle ČÚP se do ocenění nezahrnují náklady na demontáž.“ (PwC, 2009 str. 46) Z tohoto důvodu, se náklad na demontáž v částce 10 000 Kč do ceny majetku nezahrne.

Tento účetní případ bude při pořízení zaúčtován.

Tab. č. 2: účtování pořízení majetku

Text	Částka	MD	D
<b>Přijatá FA od dodavatele</b>	100 000	042	321
<b>DPH</b>	21 000	343	321
<b>Přijatá FA za dopravné</b>	20 000	042	321
<b>DPH</b>	4 200	343	321
<b>Hotově zaplacené další náklady</b>	30 000	042	211
<b>Zařazení majetku</b>	150 000	022	042
<b>Úhrada FA přijaté</b>	145 200	321	221

*Zdroj: vlastní zpracování*

### Ocenění majetku historickou hodnotou dle IFRS

Zadání příkladů a částky jsou stejné jako u ocenění dle ČÚP. Tato metoda, která využívá na ocenění majetku jeho historickou hodnotu, se liší pouze svým pojmenováním, jinak je způsob výpočtu velmi podobný způsobu výpočtu s oceňováním majetku jeho porcovacími náklady podle ČÚP.

Řešení příkladu: výpočet ceny:  $100\,000 + 20\,000 + 10\,000 + 20\,000 + 10\,000 = 160\,000$  Kč. Tato částka je oproti předchozímu způsobu oceňování navýšená o 10 000 Kč z důvodu, že dle Mezinárodních účetních předpisů jsou do pořizovací ceny zahrnuty náklady na demontáž či uvedení do původního stavu.

Při oceňování majetku v průběhu držení se do historické ceny jsou zahrnuty i odpisy, a ty postupně snižují hodnotu stroje a pořizovací cenu rozpouštějí do nákladů.

### Ocenění majetku reprodukční pořizovací cenou dle ČÚP

Způsob ocenění majetku reprodukční pořizovací cenou nastane, pokud majetek bezúplatně příjmem (obdržíme dar, vklad od jiné osoby či vklad z osobního vlastnictví – týká se fyzických osob), nebo je to majetek, který je vyroben ve vlastní režii, u něhož není možné stanovit výši vlastních nákladů.



Příklad č. 2.: Podnik obdržel bezplatným nabytím automobil v hodnotě 80 000 Kč. Tento dar bude zaúčtován 042/413.

Příklad č. 3.: Pokud podnikatel, který je fyzická osoba, vede podvojný účetnictví, může vzít v úvahu přeřazení z osobního užívání do podnikání. Takový případ by byl zaúčtován 02., 03./491.

### Ocenění majetku běžnou cenou dle IFRS

Metoda oceňování běžnou cenou je velmi podobná tomu, čemu se dle českého účetního předpisu říká reprodukční pořizovací cena. Běžná cena je vyvíjena podle aktuálních tržních podmínek a snižuje tak nepružnost historických cen, které úzce souvisí se stavem v minulosti.

### Ocenění majetku vlastními náklady

Do ocenění vlastními náklady se zahrnují jak přímé tak i nepřímé náklady. Mezi přímé náklady můžeme započítat materiál, mzdy atd. a mezi nepřímé lze zařadit odpisy či nájemné.

Příklad č. 4.: Podnik si ve vlastní režii vyrobil dlouhodobý hmotný majetek v celkové hodnotě 150 000 Kč. Vlastní náklady jsou vypočítány pomocí kalkulačního vzorce.

Tab. č. 3: Výpočet vlastních nákladů pomocí kalkulace

	text	Částka
1.	Přímý materiál	60 000 Kč
2.	Přímé mzdy	25 000 Kč
3.	Ostatní přímé náklady	20 000 Kč
4.	Výrobní režie	19 000 Kč
5.	<b>Vlastní náklady výroby</b>	<b>124 000 Kč</b>
6.	Správní režie	26 000 Kč
7.	<b>Vlastní náklady výkonu</b>	<b>150 000 Kč</b>

*Zdroj: vlastní zpracování*

Z tabulky vyplývá hodnota majetku z určitých operací při výrobě. Např. přímý materiál na výrobu dlouhodobého hmotného majetku stál 60 000 Kč, ale je nutné k ní připočítat mzdu pracovníků, případné opravy strojů, odpisy, dále položky související s řízením podniku. Cena 150 000 Kč je částka majetku, která je oceněná vlastními náklady.

Ocenění vlastními náklady IFRS bere jako jednu z možností oceněnování v historických nákladech.

### **Odpisování dle českých účetních předpisů a mezinárodních účetních standardů**

Dále se budeme zabývat odpisováním majetku dle ČÚP a IFRS. Budou zde porovnány možné způsoby odpisování dlouhodobého hmotného majetku a následné zhodnocení výsledků.

#### **Rovnoměrné odpisy**

Příklad č. 2.: Podnik ABC s.r.o. nakoupil v prosinci 2015 zařízení do výroby v hodnotě 150 000 Kč, které bylo oceněno pořizovací cenou.

Na začátek si připomeneme vzorec k výpočtu rovnoměrných odpisů. Tento vzorec je v případě rovnoměrných odpisů dle ČÚP:

$$\text{Odpis} = \text{Vstupní cena} / \text{počet let životnosti}$$

Při výpočtu rovnoměrných odpisů dle IFRS je vzorec následující:

$$\text{Odpis} = (\text{Vstupní cena} - \text{zbytková hodnota}) / \text{počet let životnosti}$$

#### **Rovnoměrné odpisy dle ČÚP**

Ve firmě ABC s.r.o. je stanovena ve vnitřní účetní směrnici životnost dlouhodobého hmotného majetku na 10 let, a účetní jednotka zohlednila dobu používání DHM ve firmě. Firma ABC s.r.o. zařadila majetek do užívání v prosinci 2015, ale odpisovat majetek začne až následující měsíc, což nastane v lednu 2016. Výpočet ročního odpisu: 150 000 Kč/10 let = 15 000 Kč.

**Tab. č. 4: Rovnoměrný odpis dle ČÚP**

Rok	Roční odpis	Oprávky	ZC	Vliv na VH
2016	15 000	15 000	135 000	-15 000
2017	15 000	30 000	120 000	-15 000
2018	15 000	45 000	105 000	-15 000
2019	15 000	60 000	90 000	-15 000
2020	15 000	75 000	75 000	-15 000
2021	15 000	90 000	60 000	-15 000
2022	15 000	105 000	45 000	-15 000
2023	15 000	120 000	30 000	-15 000
2024	15 000	135 000	15 000	-15 000
2025	15 000	150 000	0	-15 000

*Zdroj: vlastní zpracování*

### Rovnoměrné odpisy dle IFRS

Firma při odpisování DHM podle IFRS bere v potaz zbytkovou hodnotu, kterou si sama stanoví. V tomto případě si ji firma stanovila na 30 000 Kč. Tato hodnota se odečítá od vstupní ceny. Výpočet je následující: 150 000 Kč – 30 000 Kč = 120 000 Kč – tato částka slouží k vypočtení ročního odpisu zařízení. Roční odpis vypočteme takto: 120 000 Kč/ 10 let = 12 000 Kč. Firma bude odepisovat DHM od ledna 2016. V tomto případě nebude odepsána pořizovací cena, nýbrž pouze částka snížená o zbytkovou hodnotu.

**Tab. č. 5: Rovnoměrný odpis dle IFRS**

Rok	Roční odpis	Oprávky	ZC	Vliv na VH
2016	12 000	12 000	138 000	-12 000
2017	12 000	24 000	126 000	-12 000
2018	12 000	36 000	114 000	-12 000
2019	12 000	48 000	102 000	-12 000
2020	12 000	60 000	90 000	-12 000
2021	12 000	72 000	78 000	-12 000
2022	12 000	84 000	66 000	-12 000
2023	12 000	96 000	54 000	-12 000
2024	12 000	108 000	42 000	-12 000
2025	12 000	120 000	30 000	-12 000

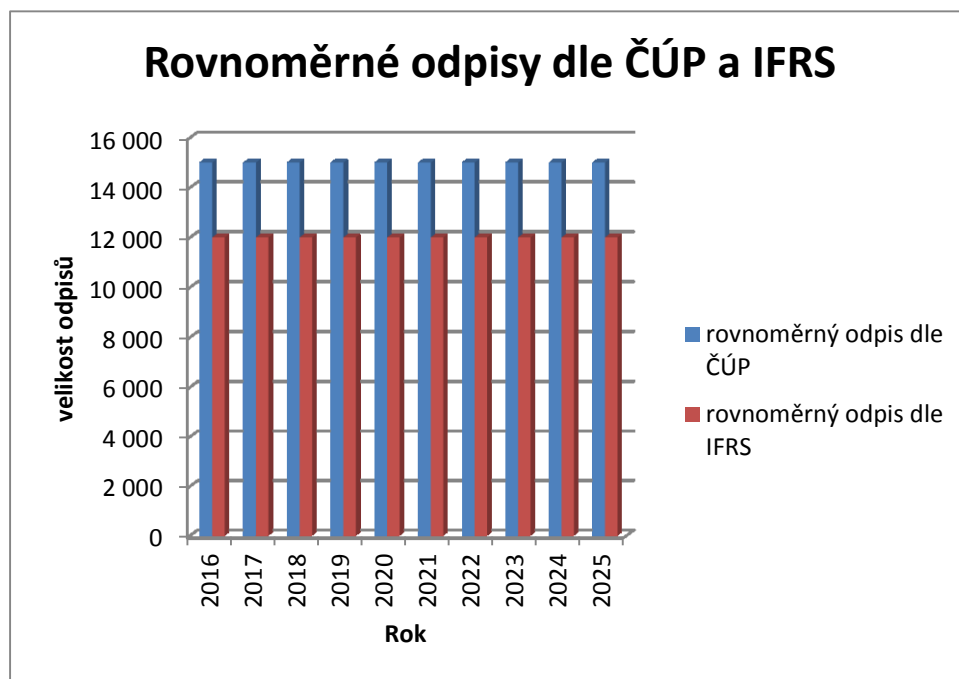
*Zdroj: vlastní zpracování*

Tyto roční rovnoměrné odpisy budou zaúčtovány na účtech 551 / 082.

Hlavní rozdíl v rovnoměrných odpisech vypočítaných podle Českých účetních předpisů a Mezinárodních účetních standardů je v tom, že dle IFRS se zohledňuje i zbytková hodnota, která snižuje pořizovací cenu použitou pro výpočet odpisů. V porovnání tabulek č. 4 a č. 5 vyplývá, že rovnoměrné odpisy vypočteny dle IFRS mají nižší roční odpis a to znamená, že tento způsob méně ovlivňuje výsledek hospodaření. V obou metodách odpisování jsou odpisy rozloženy rovnoměrně na celou dobu použitelnosti majetku.

Podle mého názoru výpočet rovnoměrných odpisů dle českého účetního předpisu je pro společnost správnější. Nemá význam brát v potaz zbytkovou hodnotu majetku, když si firma sama stanovuje dobu použitelnosti DHM a vyjadřuje skutečné opotřebení majetku. V následujícím grafu můžeme vidět rozdíl mezi odpisy dle IFRS a ČÚP.

Graf 1: Porovnání rovnoměrných odpisů dle ČÚP a IFRS



*Zdroj: vlastní zpracování*

### Zrychlené odpisování

Pro výpočet zrychlených odpisů bude použita metoda sumace čísel (Sum of Year's Digits - SYD).

Zadání příkladu pro zrychlené odpisy je stejné jako u rovnoměrné metody odpisování.

## Metoda zrychlených odpisů podle ČÚP

Tato metoda využívá na výpočet vzorec:

$$\text{Odpis} = \frac{2 * VC * (t + 1 - i)}{t * (t + 1)}$$

VC = vstupní cena,

t = doba odpisování,

i = rok odpisování.

Výpočet je následující:

Rok 2016:  $2 * 150\,000 \text{ Kč} * (10 + 1 - 1) / 10 * (10 + 1)$

i – hodnota se bude každoročně zvyšovat, podle toho, který je rok odpisování majetku.

Tab. č. 6: Zrychlený odpisy metoda SYD dle ČÚP

Rok	Roční odpis	Oprávky	ZC	Vliv na VH
2016	27 273	27 273	122 727	-27 273
2017	24 546	51 819	98 181	-24 546
2018	21 819	73 638	76 362	-21 819
2019	19 091	92 729	57 271	-19 091
2020	16 364	109 093	40 907	-16 364
2021	13 637	122 730	27 270	-13 637
2022	10 910	133 640	16 360	-10 910
2023	8 182	142 822	8 178	-8 182
2024	5 455	147 277	2723	-5 455
2025	2 728	150 000	0	-2 728

*Zdroj: vlastní zpracování*

Odepisování v této metodě je odlišné oproti rovnoměrné v tom, že zrychlená metoda odepisuje hodnotu majetku nejvíce v prvních letech odpisování a postupně se částka snižuje. Na konci odpisování jsou částky tak malé, že nemají velký vliv na hospodářský výsledek. Dle ČÚP je odepsána celá vstupní cena majetku.

## Metoda sumace čísel podle IFRS

Tato metoda se vypočte podle těchto vzorců:

$SYD \text{ odpis} = (\text{náklady na pořízení} - \text{zbytková hodnota aktiva}) * \text{aplikovatelný podíl}$

$\text{Výpočet aplikovatelného podílu} = \text{počet let odhadované životnosti zbývajících od začátku roku} / SYD$

$$SYD = n * (n + 1) / 2$$

$n$  – doba odhadované životnosti majetku

Výpočet:

Rok 2016:  $(150\,000 - 30\,000) * 0,181818 = 21\,819$

Aplikovaný podíl:  $10/55 = 0,181818$  (při výpočtu každý rok čitatele snížím o jedno)

SYD:  $10 * (10 + 1) / 2 = 55$

Tab. č. 7: Zrychlený odpis metoda SYD dle IFRS

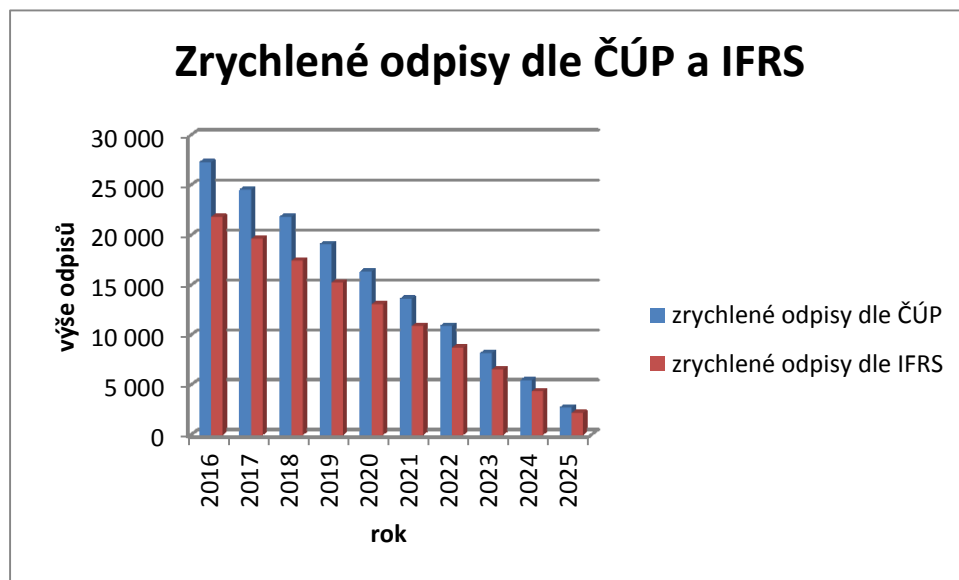
Rok	Roční odpis	Oprávky	ZC	Vliv na VH
2016	21 819	21 819	128 181	-21 819
2017	19 637	41 456	108 544	-19 637
2018	17 455	58 911	91 089	-17 455
2019	15 273	74 184	75 816	-15 273
2020	13 091	87 275	62 725	-13 091
2021	10 910	98 185	51 815	-10 910
2022	8 728	106 913	43 087	-8 728
2023	6 546	113 459	36 541	-6 546
2024	4 364	117 823	32 177	-4 364
2025	2 182	120 000	30 000	-2 182

Zdroj: vlastní zpracování

Zrychlené odpisy vypočítané metodou SYD dle IFRS se liší od výše odpisů vypočtené dle ČÚP. Hlavní rozdíl je stejně jako u rovnoměrných odpisů ve zbytkové hodnotě majetku, která podle IFRS není odepsána, rozdíl je, ale také ve výpočtu. Metody se liší použitými vzorci. Opět jsou odpisy vypočtené metodou dle IFRS nižší. Všeobecně by metoda

zrychleného odpisování měla být použita účetní jednotkou v případě, že majetek vykazuje klesající trend v opotřebení, tzn., majetek je nejvíce opotřebován v prvních letech životnosti. Tyto hodnoty můžeme vidět v následujícím grafu, který porovnává výši odpisů zrychlenou metodou SYD dle Českých účetních předpisů a mezinárodních účetních standardů.

**Graf 2: Porovnání zrychlených odpisů dle ČÚP a IFRS**



*Zdroj: vlastní zpracování*

### **Metoda výkonová**

Tato metoda se odvíjí od výkonu zařízení např. počtu vyrobených kusů.

Příklad č. 6.: Firma ABC s.r.o. nakoupila v prosinci 2015 zařízení do výroby v hodnotě 300 000 Kč, které bylo oceněno v pořizovací ceně. Účetní jednotka začne odpisovat majetek od ledna 2016. Doba životnosti zařízení je 10 let a výrobní kapacita 100 000 ks. Vyrobeno bylo v jednotlivých letech. 1.rok: 8 000, 2.rok: 10 000, 3. rok: 11 500, 4. rok: 12 500, 5. rok: 13 000, 6.rok: 11 000, 7.rok: 10 000, 8.rok: 10 000, 9.rok: 8 000, 10.rok: 6 000. Zbytková hodnota pro výpočet výkonové metody pomocí IFRS je 50 000 Kč.

### **Metoda výkonová dle Českého účetního předpisu**

Vzorec použitý ve výpočtu je následující:

$$\text{Odpisový koeficient} = \frac{VC}{PKVDV}$$

VC = vstupní cena, PKVDV = počet kusů výrobků deklarovaných výrobcem

Odpis = odpisový koeficient \* skutečný počet výrobků v daném roce

Výpočet: odpisový koeficient:  $300\,000 / 100\,000 = 3$

Rok 2016 Odpis:  $3 * 8\,000$

**Tab. č. 8: Výkonová metoda dle Českých účetních předpisů**

Rok	Roční odpis	Oprávky	ZC	Vliv na VH
2016	24 000	24 000	276 000	-24 000
2017	30 000	54 000	246 000	-30 000
2018	34 500	88 500	211 500	-34 500
2019	37 500	126 000	174 000	-37 500
2020	39 000	165 000	135 000	-39 000
2021	33 000	198 000	102 000	-33 000
2022	30 000	228 000	72 000	-30 000
2023	30 000	258 000	42 000	-30 000
2024	24 000	282 000	18 000	-24 000
2025	18 000	300 000	0	-18 000

*Zdroj: vlastní zpracování*

### **Metoda výkonová dle IFRS**

Výpočet odpisové sazby:  $(300\,000 - 50\,000) / 100\,000 = 2,5$

Rok 2016: odpis  $2,5 * 8\,000$

**Tab. č. 9: Výkonová metoda dle IFRS**

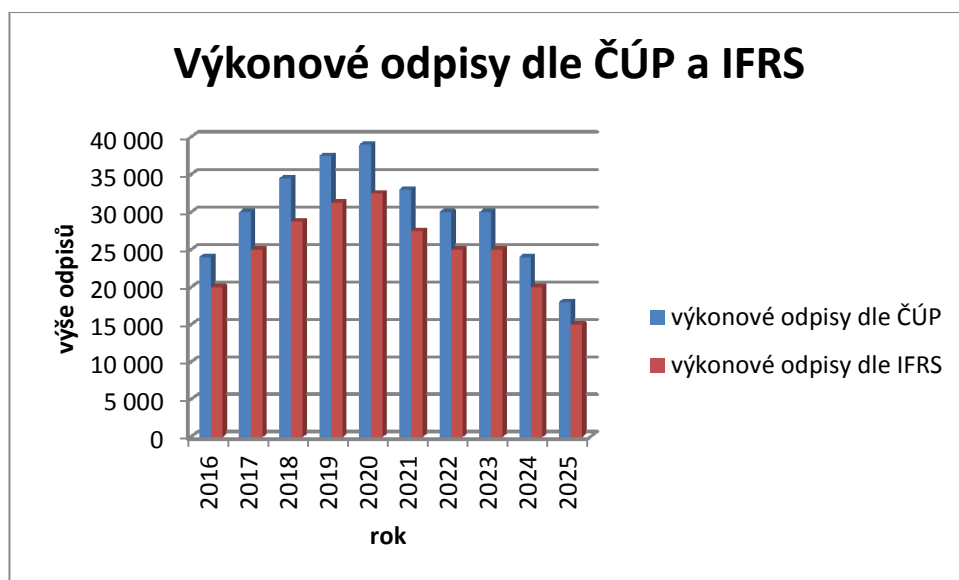
Rok	Roční odpis	Oprávky	ZC	Vliv na VH
2016	20 000	20 000	280 000	-20 000
2017	25 000	45 000	255 000	-25 000
2018	28 750	73 750	226 250	-28 750
2019	31 250	105 000	195 000	-31 250
2020	32 500	137 500	162 500	-32 500
2021	27 500	165 000	135 000	-27 500
2022	25 000	190 000	110 000	-25 000
2023	25 000	215 000	85 000	-25 000
2024	20 000	235 000	65 000	-20 000
2025	15 000	250 000	50 000	-15 000

*Zdroj: vlastní zpracování*



Odpisy metody výkonové jsou opět rozdílné mezi ČÚP a IFRS. Výpočet této metody dle ČÚP a IFRS je lehce rozdílný a to tím, že IFRS opět počítá se zbytkovou hodnotou. Zařízení je v této metodě odpisováno podle výkonu neboli vyrobených kusů výrobků za dobu životnosti zařízení, tím pádem výše odpisů může mít jakoukoliv tendenci. V našem případě je ze začátku částka nižší, která postupně roste, po nějaké době opět klesá. Může to být způsobeno různými faktory například, že výrobek se méně prodává, proto se vyrábí méně, případně že stroj začne být po letech používání více poruchový, proto jsou nutné častější odstávky stroje a tím pádem zařízení nemůže více vyrábět. Odpisy počítané dle IFRS jsou nižší z toho důvodu, že je nižší odpisová sazba, která je způsobena snížením pořizovací ceny o zbytkovou hodnotu. Porovnání výše odpisů lze vidět v následujícím grafu.

**Graf 3: Porovnání výkonových odpisů dle ČÚP a IFRS**



*Zdroj: vlastní zpracování*

### **Metoda komponentního odpisování**

Příklad č. 7.: Firma ABC s.r.o. koupila v prosinci 2015 zařízení do výroby, jeho pořizovací cena je 400 000 Kč a má dvě komponenty, které mají různou dobu použitelnosti. Zbytková hodnota je ve výši 20 000 Kč. Motor bude po 5-ti letech znova vyměněn a účetní jednotka předpokládá, že se cena nezmění.

Tab. č. 10: rozdělení stroje

Komponenta	Pořizovací cena	Doba použitelnosti	Roční rovnoměrný odpis
Motor	100 000	5 let	20 000
Ostatní části stroje	300 000	10 let	30 000
Celkem	400 000	-	-

*Zdroj: vlastní zpracování*

V 6. roce proběhne výměna motoru. Náklady na výměnu motoru se předpokládají na výši 100 000 Kč. Náklady na ostatní opravy se odhadují na 40 000 Kč.

### Komponentní odpisování dle českých účetních předpisů

Firma nevyužívá možnost komponentního odpisování a odpisy budou dle Českých účetních předpisů, tzn., že zařízení bude odepsáno jako jednotné zařízení. Výpočet odpisu tedy bude  $400\,000/10\text{ let} = 40\,000\text{ Kč}$ . Firma si vytvoří rezervy na opravu majetku ve výši 150 000 Kč (výměna motoru a ostatní práce). Tvorba rezervy je v souladu se zákonem č. 593/1992 Sb., o rezervách. Doba tvorby rezervy bude po dobu 5 let. Výpočet rezervy je  $140\,000\text{ Kč}/5\text{ let} = 28\,000\text{ Kč}$ . Do nákladů je v 5 letech zahrnuta hodnota odpisů s rezervou ve výši 68 000 Kč. Společnost bude čerpat rezervu v roce 2021 ve výši 140 000 Kč. A od té doby se změní hodnota, která ovlivní výsledek hospodaření. Hodnota se změní na výši odpisů tj. 40 000 Kč.

Tab. č. 11: Rovnoměrný odpis dle ČÚP

Rok	Odpis	Oprávký	ZC	Tvorba rezervy	Rezerva	Náklady na opravu	Čerpání rezervy	Vliv na VH
2016	40 000	40 000	360 000	28 000	28 000	-	-	-68 000
2017	40 000	80 000	320 000	28 000	56 000	-	-	-68 000
2018	40 000	120 000	280 000	28 000	84 000	-	-	-68 000
2019	40 000	160 000	240 000	28 000	112 000	-	-	-68 000
2020	40 000	200 000	200 000	28 000	140 000	-	-	-68 000
2021	40 000	240 000	160 000	-	-	140 000	-140 000	-40 000
2022	40 000	280 000	120 000	-	-	-	-	-40 000
2023	40 000	320 000	80 000	-	-	-	-	-40 000
2024	40 000	360 000	40 000	-	-	-	-	-40 000
2025	40 000	400 000	0	-	-	-	-	-40 000

*Zdroj: vlastní zpracování*

## Komponentní odpisování dle Mezinárodních účetních standardů

Firma ABC s.r.o. bude dle IFRS odpisovat jednotlivé zařízení samostatně. Po 5 letech dojde k výměně motoru a výdaje na opravu budou časově rozlišené do následujících 5 let. Roční výdaje budou ve výši 50 000 Kč. Výpočet ročního výdaje: 50 000 Kč/5 let = 10 000 Kč.

Tab. č. 12: Rovnoměrný odpis dle IFRS

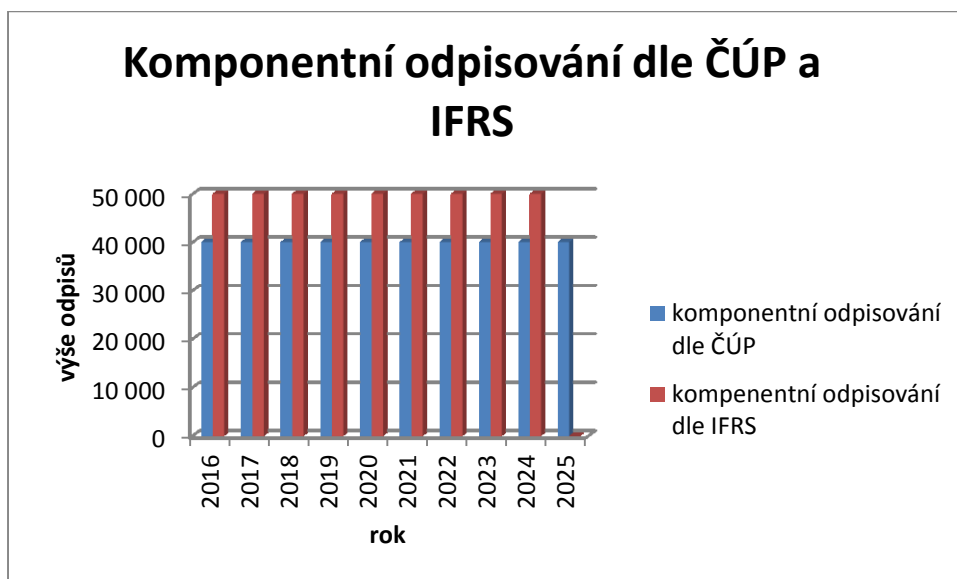
Rok	Odpis – motor	ZC motor	Odpis ostatní části	ZC ostatní části	Odpisy celkem	ZC celkem	Oprava	Provedena významná oprava	Vliv na VH
2016	20 000	80 000	30 000	270 000	50 000	350 000	-	-	-50 000
2017	20 000	60 000	30 000	240 000	50 000	300 000	-	-	-50 000
2018	20 000	40 000	30 000	210 000	50 000	250 000	-	-	-50 000
2019	20 000	20 000	30 000	180 000	50 000	200 000	-	-	-50 000
2020	20 000	0	30 000	150 000	50 000	150 000	-	-	-50 000
2021	20 000	80 000	30 000	120 000	50 000	<b>200 000</b>	-10 000	40 000	-60 000
2022	20 000	60 000	30 000	90 000	50 000	150 000	-10 000	30 000	-60 000
2023	20 000	40 000	30 000	60 000	50 000	100 000	-10 000	20 000	-60 000
2024	20 000	20 000	30 000	30 000	50 000	50 000	-10 000	10 000	-60 000
2025	20 000	0	30 000	0	50 000	0	-10 000	0	-60 000

*Zdroj: vlastní zpracování*

Dle ČÚP je metoda komponentního odpisování pouze dobrovolná, nikoli nutná, jako je tomu u pravidla IAS 16, kde se komponentní odpisování musí uplatnit v případě, že pořizovací cena komponenty tvoří podstatnou část z celkové pořizovací ceny dlouhodobého hmotného majetku. Odpisy počítané dle IFRS jsou vyšší než odpisy vypočítané dle ČÚP, jelikož je každá komponenta odepisována samostatně. V roce 2021 dojde k opravě motoru, a výsledek hospodaření je kromě odpisů ovlivněn i částí hodnoty za opravu dlouhodobého hmotného majetku. V prvních 5-ti letech je vliv na hospodářský výsledek nižší, od roku 2021 je zvýšen o opravu. Kdežto v porovnání s komponentním odpisováním dle ČÚP je to opačně, což znamená, že v prvních letech je vliv na VH vyšší vzhledem na hodnotu odpisů zvýšených o opravu, od roku 2021 je tento ovlivněn pouze odpisy.

Můj názor na rozdíly odpisů mezi ČÚP a IFRS je takový, že výkaznictví má správnější postup dle IFRS, jelikož je zohledňována skutečnost věrněji a poctivěji.

Graf 4: Porovnání komponentních odpisů dle ČÚP a IFRS



*Zdroj: vlastní zpracování*

## 4.2 Zhodnocení příkladů

V praktické části jsou porovnávány rozdíly v oceňování majetku a odpisování podle Českých účetních předpisů a Mezinárodních účetních standardů. Praktická část začíná oceněním a poté jsou vypočítávány a porovnávány odpisové metody. Jsou zde použity metody rovnoměrného odpisování, zrychleného odpisování způsobem SYD, výkonové odpisy, tak i komponentního odpisování. Po každém výpočtu způsobem dle ČÚP a IFRS je postupně stručně zhodnocena každá metoda výpočtu. Každé porovnání je doplněné grafem, který znázorňuje, jak se liší hodnota odpisů podle toho, jaký způsob byl na jejich výpočet použitý.

Oceňovat majetek je možné několika způsoby a to z hlediska českých účetních předpisů pořizovací cenou, reprodukční pořizovací cenou a vlastními náklady. Z hlediska mezinárodních účetních standardů lze DHM ocenit historickou cenou, běžnou cenou. V příkladě je zaúčtován majetek podle českých účetních předpisů, jelikož v ČÚP je přesně stanovený postup účtování konkrétních účetních případů. Jelikož je vyhláškou stanovená směrná účtová osnova, musí se jí řídit všechny účetní jednotky. IFRS nemá stanovenou žádnou účetní osnovu a účtování zpracovávají jednotlivé standardy. Náklady se IFRS zabývají jako celkem, nikoli nejsou rozdělovány do účtových skupin např. 50, 51 atd.

Metoda rovnoměrného odpisování je dle mého názoru lépe přijatelná pro podnik, který se řídí podle českých účetních předpisů. Jelikož podnik, který se řídí IFRS bere v úvahu

zbytkovou hodnotu majetku, což je zbytečné se tímto zabývat, jelikož účetní jednotka sama stanoví dobu životnosti majetku a jeho skutečné opotřebení.

Rozdíly v postupu výpočtu odpisů zrychlenou metodou podle Českých účetních předpisů a mezinárodních účetních standardů jsou velmi podobné v tom, které jsem identifikovala pro rovnoměrné odpisování. Hlavní rozdíl u zrychlených odpisů se vyskytuje ve vzorcích k výpočtu odpisů dle ČÚP a IFRS. Metoda SYD by měla být používána v případě, že se majetek opotřebovává nejvíce v prvních letech životnosti.

Metoda výkonová se od předchozích metod liší tím, že zařízení je odepisováno podle vyrobených kusů výrobků za dobu používání zařízení. Nelze přesně říci, jakou tato metoda bude mít tendenci vzhledem na výši odpisů, tzn., že odpisy nemusí mít jen klesající nebo rostoucí tendenci, můžou se lišit rok od roku odpisování. Výše odpisů může být ovlivněná několika faktory například zvýšenou poruchovostí zařízení, případně snížení poptávky na trhu po výrobcích atd.

Jak už bylo zmíněno dříve, komponentní odpisování je dle ČÚP dobrovolné, kdežto dle IFRS je povinné v případě že jsou splněny podmínky komponent. V příkladě této bakalářské práce byl dle ČÚP odpisován majetek jako celek, zatímco dle IFRS byla použita metoda komponentního odpisování. Odpis je vyšší, pokud jsou komponenty odepisované zvlášť.

## 5 Závěr

Hlavním cílem této bakalářské práce bylo na jedné straně teoretické porovnání metod oceňování a odpisování dle českých účetních předpisů a mezinárodních účetních standardů (IFRS) a na straně druhé aplikování těchto metod na praktickém příkladě a následné zhodnocení výsledků obou případů. V průběhu dosahování tohoto cílu jsem získala nové poznatky a rozšířila si znalosti, co se týče oceňování a odpisování majetku dle ČÚP a IFRS.

Na rozdíl od IFRS české účetní předpisy předepisují účtové osnovy, postupy, výkazy a jsou tak přesným návodem jak postupovat. IFRS účetním jednotkám pouze stanovuje, co a jak mají účetní jednotky vykazovat. Pro IFRS je hlavním kritériem zobrazení ekonomické skutečnosti.

České účetní standardy vykazují v porovnání s IFRS v oblasti oceňování majetku mnoho rozdílů. Hlavní odlišnost je, že dle IFRS je možné ocenit majetek reálnou hodnotou. Přecenění DHM na reálnou hodnotu je lepší pro srovnatelnost a lépe pochopitelnou hodnotou pro uživatele účetních informací. Podle ČÚP není možné majetek přecenit na reálnou hodnotu, ale lze aplikovat tradiční model ocenění historickou cenou. V případě použití ocenění historickou cenou je problém v zastarávání, kvůli kterému není možné podat reálný pohled o nynější finanční situaci podniku. Přecenění na reálnou hodnotu není pouze jediný rozdíl, rozdíly v ocenění jsou podrobně rozebrány v kapitole 3.

V této bakalářské práci jsem se zabývala také problematikou účetních odpisů dlouhodobého hmotného majetku. Výše účetních odpisů závisí na zvolené metodě odpisování dlouhodobého hmotného majetku, kterou si zvolí sama účetní jednotka, avšak zvolená metoda by měla nejlíp vyjadřovat skutečné opotřebení dlouhodobého hmotného majetku. Metody, které lze použít na odpisování majetku je mnoho, avšak nelze přesně říct, která metoda je nejlepší. Pro jednotlivý majetek může být vhodná pokaždé jiná metoda. Různé druhy výpočtu odpisů jsou prakticky uvedené v kapitole 4 s názvem Praktická část, zhodnocení a doporučení. V této části jsou provedené výpočty účetních odpisů rovnoměrných, zrychlených a komponentních. Tyto metody jsou aplikovány způsobem dle ČÚP a IFRS.

Porovnáním metod odpisování stroje jsem došla k závěru, že stále existují rozdíly, které ovlivňují vypovídací schopnost účetních závěrek. Hlavní odlišnost je v oblasti oceňování majetku, kde jsou dle IFRS zahrnovány do pořizovacích nákladů majetku náklady na demontáž a ostatní položky, které jsou dle českých účetních předpisů řešeny pomocí

rezervy. Komponentní metoda se od novelizace zákona z r. 2010 stále může používat dle českých účetních předpisů dobrovolně i se zbytkovou hodnotou, ale problém nastává v případě tvorby rezerv na opravu dlouhodobého hmotného majetku, by podle mého názoru, měla být zakázána v případě používání komponentního odpisování, jelikož způsobuje porušení principu věrného a poctivého zobrazení skutečnosti majetku. Následné oceňování majetku, je dle IFRS možné a majetek lze ocenit i modelem reálných hodnot. Dle ČÚP je povolen pro účetní jednotku pouze model pořizovacích nákladů. Změnit hodnotu dlouhodobého hmotného majetku lze dle ČÚP pouze směrem dolů tj. přechodné snížení hodnoty dlouhodobého majetku pomocí opravných položek. Přecenění dlouhodobého majetku směrem nahoru je zakázané. Zakázání zvyšování hodnoty dlouhodobého majetku je způsobeno důvodem účetní zásady opatrnosti, i když protiargumentem může být rozdílná zásada a to zásada věrného zobrazení.

Nedovolím si hodnotit, který z, v práci rozebraných přístupů je lepší, resp. horší, ale myslím si, že IFRS mají oblast dlouhodobého hmotného majetku lépe propracovanější a přinášejí reálnější a spolehlivější informace o hospodaření dané účetní jednotky. Vedení účetnictví podle mezinárodních účetních standardů v České republice je zatím pro většinu podniků dobrovolné. Účetním jednotkám, které nejsou povinny vykazovat účetní závěrky podle IFRS, se jeví přepracovávání odpisových plánů a realizování ostatních úprav, uvádění zbytkové hodnoty a ostatních úprav které jsou v souladu s respektováním mezinárodních účetních standardů, velmi zbytečné a náročné z pohledu administrativy.

Systém českých účetních předpisů se bude s velkou pravděpodobností i nadále prohlubovat a rozšiřovat o okruhy účetních jednotek dle mezinárodních účetních standardů a dojde to do stádia, kdy bude povinnost respektování standardů pro všechny účetní jednotky v České republice. Bylo by vhodné, kdyby se účetní jednotky pomalu seznamovaly a byly připraveny na případné změny, které můžou nastat např. v oblasti oceňování a odpisování dlouhodobého hmotného majetku. Tyto případné změny byly náplní této bakalářské práce.

## Seznam použité literatury

### Knižní literatura

- [1] BOHUŠOVÁ, Hana. *Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS: vybrané IAS/IFRS v podmínkách českých podniků*. Vyd. 1. Praha: ASPI, 2008. ISBN 978-80-7357-366-9.
- [2] BOHUŠOVÁ, Hana. *Konvergence systémů IFRS a US GAAP pro vznik jediného systému finančního výkaznictví*. Brno: Policy Research Center, c2013. ISBN 978-80-87909-00-3.
- [3] BULLA, Miroslav. *Účetnictví podnikatelů 2014: výklad je zpracován k právnímu stavu ke dni 1.1.2014*. 11. vyd. Praha: Wolters Kluwer, c2014. ISBN 978-80-7478-447-7.
- [4] DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 2., dopl. a aktualiz. vyd. Brno: Computer Press, 2008. ISBN 978-80-251-1950-1.
- [5] HINKE, Jana. *IAS/IFRS a vykazání finanční pozice podniku*. 1. vyd. Praha: Alfa Nakladatelství, 2013. ISBN 978-80-87197-65-3.
- [6] JÍLEK, Josef a Jitka SVOBODOVÁ. *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2012*. 2. vyd. Praha: Grada Publishing, 2012. ISBN 978-80-247-4255-7.
- [7] KOVANICOVÁ, Dana. *Abeceda účetních znalostí pro každého*. 19. aktualiz. vyd. Praha: Polygon, 2009. ISBN 978-80-7273-156-5.
- [8] SEDLÁČEK, Jaroslav. *Daňové a účetní odpisy*. Brno: Computer Press, 2004. ISBN 80-251-0171-1.
- [9] STROUHAL, Jiří. *Oceňování v účetnictví*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2013. ISBN 978-80-7478-366-1.
- [10] ŠEBESTÍKOVÁ, Viola. *Účetnictví podnikatelských subjektů II*. 1. vyd. Ostrava: VŠB-TU Ostrava, 2013. ISBN 978-80-248-3141-1.
- [11] RUBÁKOVÁ, Věra. *Účetnictví pro úplné začátečníky 2014*. 8. vyd. Praha: Grada Publishing, 2014. ISBN 978-80-247-5123-8.
- [12] VALOUCH, Petr. *Účetní a daňové odpisy 2010*. 5. vyd. Praha: Grada Publishing, 2010. ISBN 978-80-247-3201-5.



## Elektronická dokumentace

- [13] BULLA, Miroslav. *Účtová třída 0 - Dlouhodobý majetek* [online]. 2007 [cit. 2016-05-03]. Dostupné z: <http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d1719v1695-uctova-trida-0-dlouhodoby-majetek/>
- [14] CARDOVÁ, Zdenka. *Dlouhodobý a drobný majetek* [online]. 2010 [cit. 2016-05-03]. Dostupné z: <http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d9918v12795-dlouhodoby-a-drobný-majetek/>
- [15] DĚRGEL, Martin. *Komponentní odpisování* [online]. 2010 [cit. 2016-05-03]. Dostupné z: [http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d9465v12331-komponentni-odpisovani/?search\\_query=\\$index=60](http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d9465v12331-komponentni-odpisovani/?search_query=$index=60) ŠEBESTÍKOVÁ, Viola. *Opravné položky k majetku* [online]. 2009 [cit. 2016-05-03]. Dostupné z: [http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d6914v9679-opravne-polozky-k-majetku/?search\\_query](http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d6914v9679-opravne-polozky-k-majetku/?search_query)
- [16] IAS 36 *Snížení hodnoty aktiv / Impairment of Assets* [online]. 2011 [cit. 2016-05-03]. Dostupné z: <http://www.ucetni-portal.cz/snizeni-hodnoty-aktiv-impairment-of-assets-27-h.html>
- [17] KANDLEROVÁ, Kateřina. *Účtování dlouhodobého majetku* [online]. 2014 [cit. 2016-05-03]. Dostupné z: <http://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/ucetnictvi/uctovani-dlouhodobeho-majetku/>
- [18] KRUPOVÁ, Lenka. *Dlouhodobý majetek podle IFRS - praktikum 2. část* [online]. 2010 [cit. 2016-05-03]. Dostupné z: <http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d9676v12550-dlouhodoby-majetek-podle-ifrs-praktikum-2-cast/>
- [19] KRUPOVÁ, Lenka. *Dlouhodobý majetek podle IFRS - praktikum* [online]. 2010 [cit. 2016-05-03]. Dostupné z: <http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d9919v12796-dlouhodoby-majetek-podle-ifrs-praktikum/>
- [20] KŘÍŽ, Petr. *IFRS a české účetní předpisy - podobnosti a rozdíly* [online]. 2009 [cit. 2016-05-03]. Dostupné z: <https://www.pwc.com/cz/cs/ucetnictvi/ifrs-publikace/ifrs-a-cz-gaap-podobnosti-rozdily.pdf>

- [21] MÜLLEROVÁ, Libuše. *Zbytková hodnota a komponentní odpisování* [online]. 2009 [cit. 2016-05-03]. Dostupné z: [http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d12209v15123-zbytkova-hodnota-a-komponentni-odpisovani/?search\\_query=\\$issue=17I72&search\\_results\\_page=3](http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d12209v15123-zbytkova-hodnota-a-komponentni-odpisovani/?search_query=$issue=17I72&search_results_page=3)
- [22] *Opravné položky k dlouhodobému nehmotnému a hmotnému majetku* [online]. [cit. 2016-05-03]. Dostupné z: <http://www.podnikator.cz/provoz-firmy/ucetnictvi-a-dane/danova-evidence/n:18844/Opravne-polozky-k-dlouhodobemu-nehmotnemu-a-hmotnemu-majetku>
- [23] *Předpis č. 410/2009 Sb.* [online]. 2009 [cit. 2016-05-03]. Dostupné z: <http://www.zakonyprolidi.cz/cs/2009-410>
- [24] PwC. *IFRS a české účetní předpisy - podrobnosti a rozdíly* [online]. Praha: Pricewaterhous, 2009 [cit. 2016-05-04]. Dostupné z: <https://www.pwc.com/cz/cs/ucetnictvi/ifrs-publikace/ifrs-a-cz-gaap-podobnosti-rozdily.pdf>
- [25] STROPKOVÁ, Šárka. *Účtování dlouhodobého majetku - pořízení a oceňování* [online]. 2013 [cit. 2016-05-03]. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/ucetnictvi/uctovani-dlouhodobeho-majetku-porizeni-a-nbsp;ocen/>
- [26] ŠRÁMKOVÁ, Alice a Jiří PELÁK. *Interpretace Národní účetní rady. I – 29 Opravy chyb, změny v účetních odhadech a změny v účetních metodách* [online]. 2014 [cit. 2016-05-03]. Dostupné z: <http://www.ucetnikavarna.cz/stahnout-soubor/name-1420463081-opravy-chyb-zmeny-v-ucetnich-odhadech-a-zmeny-v-ucetnich-metodach/>
- [27] VYCHOPĚŇ, Jiří. *Daňové a účetní odpisování hmotného a nehmotného majetku* [online]. 2012 [cit. 2016-05-03]. Dostupné z: [http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d36460v46259-danove-a-ucetni-odpisovani-hmotneho-a-nehmotneho-majetku/?search\\_query=%24index%3D437&order\\_by=&order\\_dir=&type=&search\\_results\\_page=1](http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d36460v46259-danove-a-ucetni-odpisovani-hmotneho-a-nehmotneho-majetku/?search_query=%24index%3D437&order_by=&order_dir=&type=&search_results_page=1)
- [28] *Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, Část třetí - Účetní závěrka* [online]. [cit. 2016-05-03]. Dostupné z: <http://business.center.cz/business/pravo/zakony/ucto/cast3.aspx>

## Diplomové a bakalářské práce

[29] ČEPČÁŘOVÁ, Alena. *Dlouhodobý hmotný majetek vykazovaný v souladu s IFRS* [online]. Brno, 2012 [cit. 2016-05-03]. Dostupné z: [https://is.muni.cz/th/385244/esf\\_m/Diplomova\\_prace\\_Cepcarova.pdf](https://is.muni.cz/th/385244/esf_m/Diplomova_prace_Cepcarova.pdf)

[30] HOLÍKOVÁ, Alena. *Dlouhodobý hmotný majetek vykazovaný v souladu s IFRS* [online]. Brno, 2013 [cit. 2016-05-03]. Dostupné z: [https://is.muni.cz/th/323196/esf\\_m/DHM\\_vykazovany\\_dle\\_IFRS\\_3.pdf](https://is.muni.cz/th/323196/esf_m/DHM_vykazovany_dle_IFRS_3.pdf)

[31] HORTOVÁ, Marta. *Studijní opora pro kurz Oceňování podniku v rámci projektu Inovace profesního vzdělávání* [online]. České Budějovice, 2013 [cit. 2016-05-03]. Dostupné z: [https://is.vstecb.cz/do/5610/pr/IPV/op/fu2/Financni\\_ucetnictvi\\_2-opora.pdf](https://is.vstecb.cz/do/5610/pr/IPV/op/fu2/Financni_ucetnictvi_2-opora.pdf)

[32] KONUPKOVÁ, Lucie. *Oceňování dlouhodobého hmotného majetku podle českých účetních standardů a mezinárodních standardů účetního vákaznictví* [online]. 2015 [cit. 2016-05-03]. Dostupné z: [https://www.vutbr.cz/www\\_base/zav\\_prace\\_soubor\\_verejne.php?file\\_id=96150](https://www.vutbr.cz/www_base/zav_prace_soubor_verejne.php?file_id=96150)

[33] LICHÁ, Pavla. *Účetní a daňové pojetí dlouhodobého majetku ve firmě, vykazující v souladu s IFRS* [online]. 2014 [cit. 2016-05-03]. Dostupné z: [http://is.muni.cz/th/322882/esf\\_m/DP\\_-\\_Ucetni\\_a\\_danove\\_pojeti\\_DM\\_ve\\_firme\\_\\_vykazujici\\_v\\_souladu\\_s\\_IFRS\\_\\_Pavla\\_Licha\\_.pdf](http://is.muni.cz/th/322882/esf_m/DP_-_Ucetni_a_danove_pojeti_DM_ve_firme__vykazujici_v_souladu_s_IFRS__Pavla_Licha_.pdf)

[34] LUKÁŠOVÁ, Eva. *Hlavní rozdíly v oceňování podle ČÚS a IFRS* [online]. Znojmo, 2012 [cit. 2016-05-03]. Dostupné z: [http://theses.cz/id/j7rhr5/Bakalarska\\_prace\\_Eva\\_Lukasova.pdf](http://theses.cz/id/j7rhr5/Bakalarska_prace_Eva_Lukasova.pdf)

## Zákony, vyhlášky, předpisy

[35] Vyhláška č. 500/2002 Sb.,

[36] Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

[37] Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví

## **Seznam zkratk**

ČÚS	Český účetní standard
D	Dal
DHM	dlouhodobý hmotný majetek
MD	MáDati
IAS	Mezinárodní účetní standardy, International Accounting Standards
IFRS	Mezinárodní standardy účetního výkaznictví, International Financial Reporting Standards
ZC	Zůstatková cena

## Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, bakalářskou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že bakalářská práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího bakalářské práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o bakalářské práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, bakalářskou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 6.5.2016

Silvie Stříbná

Silvie Stříbná

## **Seznam příloh**

Příloha č. 1.: směrná účetní osnova

Příloha č. 2.: seznam Českých účetních předpisů pro podnikatele

Příloha č. 3.: seznam mezinárodních účetních standardů